MIESIĘCZNIK

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK II. NUMER 2 (8) LUTY 1948 CENA EGZ. 100 ZŁ

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE"

DR TOMASZ LULEK (Kraków)

Zagadnienia „Jednolitego Planu Kont"

Część pierwsza (krytyczna).

I. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA

Studium niniejsze bierze za podstawę tekst wydania, które uchodzi za urzędowe — broszura w zielonej okładce o 45 stronach, Warszawa 1946 bez podania nakładcy i drukarni. Wydanie to zawiera oprócz samego planu kont także instrukcje i objaśnienia oraz wzory bilansu i rachunku wyników. Całość ma charakter przepisów, obowiązujących wszystkie przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, administrowane przez państwo, chociaż niektóre części zawierają tylko zalecenia i pouczenia. Zarządzenie Ministra Przemysłu, wprowadzące Jednolity Plan Kont od 1 stycznia 1946, zostało wydane dnia 6 grudnia 1945.

Ten jednolity plan kont nie jest pierwszym na obszarze ziem polskich. Jego poprzednikiem, od którego pochodzi jego nazwa, był „Jednolity Plan Kont dla przedsiębiorstw przemysłowych w Generalnej Gubernii" z r. 1942, wprowadzony przez niemieckie władze okupacyjne. Przed tym istniała tylko unifikacja bilansów w zakładach ubezpieczeń, w bankach i w spółdzielniach związkowych, a od r. 1934 także w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych osób prawnych. Z tej unifikacji bilansowania wynikła unifikacja systemów kontowych, bo ustalenie pozycyj bilansu i konta strat i zysków zmuszało rachubę każdego przedsiębiorstwa w danej gałęzi do przyjęcia odpowiadającego tym pozycjom, a więc jednakiego systemu kontowego.

Jednakże pojęcie jednolitego planu kont oznacza więcej niż unifikację systemów kontowych, bo system kontowy, ułożony według ustalonych pozycyj obu kont sprawozdawczych, zawiera tylko konta zbiorowe, których salda przechodzą na oba te konta jako zamykające; nie ma w nim natomiast kont szczegółowych, które są używane w ciągu roku, ale których salda przechodzą na konta zbiorowe. Jednolity plan kont zawiera pełny wykaz wszystkich kont tak zbiorowych jak szczegółowych, nadto zawiera podział kont na klasy według ich treści tj. według przedmiotów kontowania. Wszystkie konta otrzymują przy tym symbole liczbowe, które mogą zastępować nazwy kont przy kontowaniu; urządzenie to pozwala na zastosowanie tzw. metody przebitkowej.

Jednolity plan kont z r. 1945 nie jest tworem oryginalnym lecz przeróbką niemieckiego „rozszerzonego planu kont" z nieistotnymi zmianami. Na jego dobro należy zapisać przede wszystkim wprowadzenie jednolitego systemu kontowego tam, gdzie go dotąd wcale nie było tj. w przedsiębiorstwach administrowanych przez państwo. Rozporządzenie bilansowe z 20 kwietnia 1934 nie obowiązywało bowiem tych przedsiębiorstw, tak że nie doszło w nich do unifikacji bilansów a przez to i systemów kontowych. Jakiekolwiek są wady Jednolitego Planu Kont, które zresztą po należytym wyświetleniu można usunąć, nie mogą one pomniejszyć tej jego zasługi.

Pod względem **terminologicznym** należy jako zaletę Jednolitego Planu Kont podnieść przyjęcie nazwy „konto" zamiast używanego dawniej często „rachunku". W języku polskim wyraz konto oznacza bowiem rachunek szczególnego rodzaju, a mianowicie zawierający elementy o charakterze przeciwstawnym jak przychody i rozchody, przyrosty i ubytki, wpłaty i wypłaty, zobowiązania i ich pokrycie, wkłady kapitałowe i zwroty, straty i zyski, co nie jest właściwe zwykłym rachunkom o treści jednolitej bez elementów przeciwstawnych. Otóż nie jest zrozumiałe, dlaczego zastosowano nazwę „rachunek wyników" zamiast „konto wyników", jak tego wymagała konsekwencja. Zestawienie wyników zawiera również elementy przeciwstawne, a mianowicie po jednej stronie koszty i straty, po drugiej zyski. Jednolitość planu kont wymaga także jednolitości nazwy „konto", której nie powinien psuć żaden wyjątek. Co do wyrazu „wyników", przyjętego zamiast „strat i zysków", to jest on wprawdzie krótszy i wygodniejszy w użyciu, ale trzeba mieć na uwadze, że tradycyjna nazwa „konto strat i zysków" ma charakter międzynarodowy, jest bowiem używana stale we wszystkich językach romańskich i germańskich — francuska „compte de profits et pertes", włoska „conto dei profitti e delle perdite", angielska „profit and loss account", niemiecka „Gewinn- und Verlustkonto"; nie można tedy całkiem jej zarzucić i puścić w niepamięć. Nad nową nazwą ma ona jeszcze tę wyższość, że określa dokładniej i wyraźniej treść konta niż nazwa „konto wyników", oraz czyni to w sposób jednoznaczny, podczas gdy ta ostatnia bywa nieraz pojmowana dwuznacznie. Tak np. za wynik sprzedaży uważają jedni cenę sprzedaży, inni osiągnięty ze sprzedaży zysk lub stratę. Za wynik produkcji uważa się raz jej wytwory tj. wykonane produkty, roboty, naprawy itp. albo ich wartość pieniężną, a o ile zostały sprzedane, otrzymaną cenę sprzedaży, innym razem osiągnięty ze sprzedaży produktów zysk lub stratę.

II. KLASYFIKACJA KONT

Najważniejszym zadaniem każdego planu kont jest racjonalna ich klasyfikacja tj. podział kont na klasy i właściwe określenie treści każdej klasy. Warunkiem dobrej klasyfikacji jest przyjęcie jednolitej, rzeczowej podstawy, którą dla kont może być tylko ich treść tj. przedmioty na nich rejestrowane. Jednolity Plan Kont miał przed sobą wzór niemiecki, który był pod obu względami (jednolitości i rzeczowości) zawodny i niezdatny do naśladowania. Niemcy podzielili bowiem najpierw wszystkie konta księgi głównej na 2 partie: a) konta nieruchome (ruhende Konten — spoczywające tj. rzadko używane), b) konta ruchome (bewegliche Konten), przyjmując za podstawę podziału nie ich treść tj. rejestrowane na nich przedmioty, lecz właściwość obojętną dla kontowania. Z kont nieruchomych utworzyli następnie jedną klasę (zerową). Drugą zaś partię (ruchomą) podzielili na 9 klas według treści kont, tak że razem powstało w ten sposób 10 klas. Klasyfikacja niemiecka jest więc niejednolita, bo powstała z 2 podziałów i 2 podstaw. Gdyby była jednolita i przeprowadzona według treści kont, to druga grupa klasy zerowej, obejmująca konta kapitału własnego, musiałaby dostać się do klasy 1 (konta finansowe), bo rzeczowo należą jej konta do kont finansowych. Klasyfikacja nie-

---

*) Artykuł niniejszy traktować należy jako dalszy ciąg ankiety.

miecka jest też niezupełna, bo jej klasy 5 i 6 są oznaczone jedną wspólną nazwą „Verrechnungskonten" (konta rozrachunkowe lub rozliczające) bez bliższego określenia treści, zamiast żeby każda z nich otrzymała osobną nazwę według własnej treści jak inne klasy poprzednie i następne.

Polska klasyfikacja kont zatrzymała wady niemieckiej, chociaż nie przyjęła podziału kont na spoczywające i ruchome, i dodała do nich dwie nowe wady, a mianowicie: a) powiększyła różnorodność klasy zerowej, dołączając do niej jeszcze jedną, obcą rzeczowo grupę kont sprawozdawczych (bilanse i rachunki wyników), która w niemieckim planie należała do klasy 9; b) do dwóch klas niemieckich o nieokreślonej treści (5 i 6) dołączyła jeszcze klasę 7 i oznaczyła każdą z nich jednaką nazwą „konta rozliczenia kosztów" bez określenia co w każdej z nich jest przedmiotem kontowania, ani nawet w jakim kierunku ma iść to rozliczenie kosztów. Powstała tu więc **próżnia klasyfikacyjna** lub klasyfikacja in blanco, której wypełnienie jest pozostawione przedsiębiorstwom. Wyjaśnienia instrukcji do tych 3 klas (5—7) na stronie 38 urzędowego wydania nie wypełniają tej próżni, nie podają z jakich kont ma się składać każda z tych klas, lecz zalecają (nie nakazują) użycie klasy 5 do kontroli wydziałów ogólnych i pomocniczych; nie określają też zadań (funkcyj) tych wydziałów, tak że nie można zorientować się, jakie konta mają tu być prowadzone. Według dalszych wyjaśnień klasa 6 może (nie musi) być użyta na konta wydziałów wytwórczych — i tym razem bez bliższego określenia, jakiego rodzaju mają być te konta. Obie klasy (5 i 6) mogą również być użyte na przekształcenie kosztów właściwych danej branży. Użycie obu tych klas kontowych jest więc fakultatywne a nie obowiązkowe, tak że przedsiębiorstwo mogłoby je całkiem pominąć w swoim systemie kontowym i poprzestać na klasie 7. Osobne wyjaśnienia do tej klasy zawierają przepis obowiązujący (nie zalecenie), że ma ona wykazywać koszty produkcji oraz koszty sprzedaży (osobno ogólne i specjalne), tak że musi ona składać się przynajmniej z 3 kont o treści wyraźnie określonej. Różnorodność tej treści uniemożliwia znalezienie dla tych kont wspólnej nazwy rzeczowej, tak że możnaby je oznaczyć tylko liczbą 7.

Te objaśnienia i zalecenia nie mogą zastąpić prawidłowej klasyfikacji kont, która polega na podaniu treści kont każdej klasy, przy czym treść ta musi być jednolita, a nie różnorodna jak treść klasy 7, określona w sposób powyższy. Klasyfikacja Jednolitego Planu Kont pozostaje więc niedokończona i wymaga uzupełnienia, aby ci co mają z niej korzystać w praktycznym zastosowaniu, wiedzieli jakie konta należy umieścić w każdej klasie i jak je prowadzić. Tego uzupełnienia nie można pozostawić uznaniu poszczególnych przedsiębiorstw, bo wtedy nie będzie jednolitości systemów kontowych i ustroju rachunkowości całego przemysłu państwowego, o którą to jednolitość właśnie chodziło przy wydaniu Jednolitego Planu Kont. Swobodę można poszczególnym przedsiębiorstwom pozostawić tylko w dodawaniu grup kontowych i pojedyńczych kont, które okażą się potrzebne, oraz w opuszczaniu grup i kont, które okażą się zbyteczne, ale nie w określaniu treści klas kontowych, które dla wszystkich przedsiębiorstw powinny być jednakie. Takie drugorzędne zmiany w systemie kontowym a zwłaszcza uzupełnienie go przez dodanie nowych grup kontowych i pojedyńczych kont jest przewidziane w samym Jednolitym Planie Kont, który pozostawia w tym celu wielką liczbę kont, oznaczonych jako „wolne". Dalej tj. aż do klas kontowych nie można pójść bez narażenia na szwank jednolitości systemów kontowych.

Przykład wypełnienia próżni klasyfikacyjnej w praktyce. Jak przedsiębiorstwa korzystają z tej swobody klasyfikacyjnej i jak wypełniają klasy 5—7, można wnioskować z przykładu jednego z największych zakładów chemicznych.

Klasa 5. Konta rozliczeniowe

50 Rozliczenie kosztów klasy 4.
58 Przejęte koszty z poprzedniego roku operacyjnego.
580 Remanenty wytworów i robót w toku.
581 Odstawione koszty.

Klasa 6. Konta miejsc kosztów

60 Oddziały wytwórcze.
61 Oddziały wytwórcze.
62 Laboratoria.
63 Koszty zaopatrzenia materialowego.
64 Pomocnicze oddziały wytwórcze.
65 Ogólne koszty fabryczne.
66 Koszty administracji ogólnej.
67 Ogólne koszty sprzedaży.
68 . . . .
69 Inne miejsca kosztów.

Klasa 7. Grupowe konta kosztów

70 Koszty produkcji.
71 Rozliczenie kosztów produkcji.
72 Ogólne koszty sprzedaży.
73 Specjalne koszty sprzedaży.
74 Koszty przestojów nienormalnych i koszty obiektów pozazakładowych.
75 Inwestycje wykonane we własnym zakresie
76 Kapitalne remonty.
77 Różnice kalkulacyjne i inne rozliczenia.
78 Produkcja na własne potrzeby.

Trzeba zaznaczyć, że klasa 5 zawiera wszystkie konta planu, natomiast klasy 6 i 7 przedstawiają plany sumaryczne, do których należą jeszcze plany szczegółowe, tutaj dla krótkości pominięte. Otóż klasa 5, która nosi urzędowe określenie „konta rozliczenia kosztów" (ustalona w Jednolitym Planie Kont), otrzymała tutaj nazwę równie nic nie mówiącą „konta rozliczeniowe", a jej grupa 50 nazwę „rozliczenie kosztów klasy 4", tak że całe „rozliczenie" skończyło się na jednym koncie. Szczytem tej piramidy rozliczeń są „remanenty wytworów i robót w toku" oraz „odstawione koszty". Należałoby rozpisać konkurs z wysoką nagrodą dla tego, ktoby zdołał „rozliczyć" całą tę zagadkową klasę 5.

W klasie 7 są również rozliczenia, a mianowicie grupa kontowa 71 „rozliczenie kosztów produkcji" obok grupy 70 „koszty produkcji", oraz grupa 77 „różnice kalkulacyjne i inne rozliczenia", wszystko obok rozliczeń międzyokresowych klasy 1 i rozliczeń kosztów klasy 2.

Koszty i konta tej samej nazwy i treści powtarzają się nieraz dosłownie w 3 klasach bez widocznego celu. Specjalne koszty sprzedaży są wykazane w klasie 4, a mianowicie:

494 opakowanie wysyłkowe
495 przewozy wysyłkowe
496 prowizje od sprzedaży
497 podatek obrotowy
498 podatki konsumcyjne.

Dosłowne ich powtórzenie spotykamy w klasie 6, a mianowicie na kontach 673—677, oraz w klasie 7 na kontach 730—734.

Koszty obiektów pozazakładowych są wykazane w klasie 2 (grupa 22) jako neutralne, a następnie w klasie 6 (konto 6901) i w klasie 7 (konto 742), chociaż obie te ostatnie klasy nie są wcale przeznaczone do ewidencji kosztów neutralnych. Klasa 7 ma niby służyć do ugrupowania kosztów klasy 5 i 6, ale przeważnie powtarza pozycje klasy 6, zwłaszcza, że z klasy 5 nie ma co grupować.

Z przytoczonego przykładu wypływa tylko jeden wniosek: Jeżeli według jednego z największych przedsiębiorstw państwowych można sądzić o innych wielkich i mniejszych, to przedsiębiorstwa przemysłowe nie są wcale zdolne do prawidłowego wypełnienia pozostawionej próżni klasyfikacyjnej w klasach 5—7 i do ułożenia racjonalnego planu kontowego nawet przy pomocy wyjaśnień i wskazówek instrukcji. Muszą one mieć podane w każdej klasie konta przynajmniej główne, jeżeli już nie poboczne i szczegółowe.

III. WZORY KONT SPRAWOZDAWCZYCH

1. **Wzór konta bilansu** odpowiada pod względem układu i treści przepisom rozporządzenia bilansowego z r. 1934, zawiera jednak znaczne ulepszenie w podziale systematycznym stanu czynnego na majątek stały i obrotowy zamiast na majątek stały i płynny. Nowy podział bierze za podstawę przeznaczenie przedmiotów majątkowych do stałego używania w przedsiębiorstwie lub do obrotu tj. do wydania (pieniądze), do zużycia (materiały), do sprzedaży (towary) lub do zainkasowania (weksle, czeki, wierzytelności). Majątku płynnego nie można identyfikować z majątkiem obrotowym, bo niektóre przedmioty obrotowe są nieraz całkiem niepłynne jak np. udziały w przedsiębiorstwach, wierzytelności wątpliwe lub zaskarżone. W szczegółach nastąpiło ulepszenie systematyki o tyle, że np. udziały w innych przedsiębiorstwach zostały zaliczone do majątku stałego zamiast do obrotowego, jak były we wzorze bilansu z r. 1934.

W stanie biernym bilansu widoczne jest ulepszenie terminologiczne w tym, że błędna nazwa „kapitał amortyzacyjny" została zastąpiona nazwą „umorzenia i rezerwy", przy czym druga jej część oznacza prawdopodobnie nie rezerwy kapitałowe, pochodzące najczęściej z zysków bilansowych, lecz tzw. rezerwy ryzykowe tj. sumy zatrzymane na pokrycie spodziewanych lub nawet już powstałych ale jeszcze nieustalonych strat, wynikłych z ryzyka, jakie wisi nad każdym przedsiębiorstwem jak np. straty na dłużnikach, straty elementarne, wojenne, kursowe, odszkodowawcze itp. Wątpliwym ulepszeniem jest natomiast przyjęcie nazwy zbiorowej „kapitały obce" na miejsce dawnej nazwy „zobowiązania", albowiem nie wszystkie zobowiązania oznaczają obce wkłady kapitałowe; zdarzają się wśród nich często i takie, które powstają bez obcych wkładów kapitałowych jak np. zobowiązania odszkodowawcze, procenty i prowizje należne wierzycielom lub kontrahentom, zobowiązania procesowe, podatkowe, karne itp. Ze względu na tę okoliczność stosowniejsza byłaby dla tej (III) grupy nazwa dwoista „kapitały obce i zobowiązania".

2. **Wzór rachunku wyników** pokrywa się niemal w zupełności z przedstawionym wyżej (Reforma Rachunkowości Przemysłowej w r. 1934) zreformowanym kontem strat i zysków. Jego strona Winien wykazuje wszystkie koszty przedsiębiorstwa a więc koszty administracji, fabrykacji, sprzedaży i kredytów, podatki, straty kursowe itp., wreszcie wartości zeszłorocznych remanentów; strona Ma wykazuje ceny sprzedaży, różne zyski oraz wartość remanentów końcowych. Formalnie wstawiona jest tylko różnica remanentów po jednej lub drugiej stronie, czyli to co Niemcy nazywają w swoim Jednolitym Planie Kont dla Generalnej Gubernii „zmianą remanentów". Żadna strona nie wykazuje wyników (zysków czy strat), osiągniętych w poszczególnych działach fabrykacji, ani wyników w poszczególnych grupach towarów handlowych, nawet wyników osiągniętych w obu działach razem. Od zreformowanego konta strat i zysków różni się wzór „rachunku wyników" tylko tym, że wykazuje osobno koszty, straty i zyski neutralne („pozaoperacyjne i nadzwyczajne") tj. nie związane bezpośrednio z fabrykacją i sprzedażą produktów i nie wchodzące do kalkulacji cen.

Nieprawidłowe składniki rachunku wyników.

W myśl wywodów, zamieszczonych w poprzednim artykule (Reforma Rachunkowości Przemysłowej w r. 1934), są to pozycje, które nie przedstawiają ani kosztów ogólnych ani strat ani zysków ani też wyniku bilansowego:

1. Koszty fabrykacji jako równorzędne z wydatkami nabywczymi jak np. ceny i koszty zakupna towarów, nieruchomości itp. Ustawowe uznanie tej równorzędności spotykamy już w niemieckiej noweli akcyjnej z r. 1884 (§ 185a i 239b), w ustawie o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością z r. 1892 (§ 42), w kodeksie handlowym z r. 1897 (§ 261) i w austriackiej ustawie o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością (§ 23). Wszystkie te przepisy nakazują bilansować towary według kosztów nabycia (Anschaffungskosten), a własne wyroby według kosztów fabrykacji (Herstellungskosten); polskie prawo handlowe idzie po tej samej linii.

2. Remanenty początkowe jako nie mające charakteru strat ani kosztów ogólnych;

3. Ceny sprzedaży jako nie mające charakteru zysków;

4. Remanenty końcowe jako nie mające charakteru zysków;

5. Koszty własne sprzedanych towarów handlowych jako nie mające charakteru kosztów ogólnych ani strat;

6. Specjalne koszty sprzedaży jako nie mające charakteru kosztów ogólnych ani strat. Specjalne koszty towarowe tj. uboczne koszty nabycia i sprzedaży towarów były tradycyjnie wykazywane na stronie Winien jednolitego (mieszanego) konta towarów. Po jego podziale na konto zakupna i konto sprzedaży koszty zakupna są wykazywane na pierwszym koncie, a koszty sprzedaży na drugim po stronie Winien podobnie jak przedtem. Koszty sprzedaży są więc potrącane z cen sprzedaży i nie mogą dostać się na konto strat i zysków.

Wzór rachunku wyników Jednolitego Planu Kont idzie znacznie dalej niż rozporządzenie bilansowe z r. 1934, które żąda tylko wykazania kosztów fabrykacji obok różnych kosztów ogólnych na stronie Winien konta strat i zysków, a o stronie Ma (zysków) nie wspomina wcale. Wzór rachunku wyników umieszcza na nim także ceny sprzedaży i remanenty początkowe i końcowe, które praktyka rachunkowości wstawiła na konto strat i zysków bez nakazu, w konsekwencji obciążenia go kosztami fabrykacji, nie mogąc inaczej zrównoważyć tego obciążenia.

Od rachunku strat i zysków, zreformowanego celem dostosowania do rozporządzenia bilansowego z r. 1934, różni się rachunek wyników Jednolitego Planu Kont tylko pod względem kalkulacyjno-bilansowym. W myśl tego rozporządzenia należy umieścić na rachunku strat i zysków koszty administracji i koszty fabrykacji jako osobne pozycje po stronie strat. Odrębność tych pozycyj sprawia, że stanowisko obu jest równorzędne, że

więc jedna nie może być częścią składową drugiej. Tymczasem wzór rachunku wyników Jednolitego Planu Kont wstawia na stronę Winien także obie te pozycje, ale nie jako równorzędne. Koszty administracji stanowią tam część składową kosztów fabrykacji, otrzymują więc stanowisko podrzędne. O merytorycznej stronie tej różnicy w traktowaniu kosztów administracji będzie mowa w następnym rodziale.

IV. KOORDYNACJA WEWNĘTRZNA

Jednolity Plan Kont składa się z systemu kontowego oraz dodanych do niego instrukcyj z objaśnieniami i wzorami bilansu i rachunku wyników. Jest rzeczą oczywistą, że wszystkie części składowe powinny być pomiędzy sobą uzgodnione, bo inaczej praktyczne ich zastosowanie staje się niemożliwe. Tymczasem ta koordynacja części składowych jest niezupełna; zachodzą mianowicie wypadki niezgodności: zwłaszcza między rachunkiem wyników a systemem kontowym i postanowieniami instrukcji.

1. Rachunek wyników a system kontowy.

Jednolity Plan Kont przyjął układ i treść bilansu oraz konta strat i zysków według rozporządzenia bilansowego z r. 1934, jak o tym świadczą oba wzory tych kont, zamieszczone na stronach 41—45 wydania urzędowego. Z takiego ustalenia pozycji tych dwóch kont zamykających wynika, że system kontowy księgi głównej powinien zawierać wszystkie konta odpowiadające tym pozycjom. Każda pozycja bilansu musi mieć w systemie kont odpowiednie konto majątkowe, z którego saldo może przejść na konto bilansu, a każda pozycja konta strat i zysków musi mieć w systemie kont odpowiadające jej konto wynikowe lub mieszane, z którego saldo mogłoby przejść na konto strat i zysków. Otóż system kontowy Jednolitego Planu Kont nie czyni zadość temu koniecznemu postulatowi. Wzór rachunku wyników zawiera następujące pozycje, które nie mają odpowiedników w systemie kontowym:

1) ogólne koszty materiałowe
2) ogólne koszty wytworzenia
3) ogólne koszty administracji
4) ogólne koszty sprzedaży.

Kont wykazujących takie rodzaje kosztów nie ma wcale w systemie kontowym, mimo że to są konta pierwszorzędnej wagi w porównaniu z licznymi drobnymi kontami kosztowymi klasy 4, wymienionymi w systemie. Zachodzi tu więc wyraźny brak koordynacji między częściami składowymi systemu kontowego, do których należą także bilans i rachunek wyników jako konta zamykające. Częściowe uzupełnienie tych braków przynoszą wyjaśnienia do klasy 7 (str. 38), które dodają konta kosztów produkcji i ogólnych kosztów sprzedaży. Ale i tak brakuje jeszcze kont ogólnych kosztów materiałowych, ogólnych kosztów wytworzenia i ogólnych kosztów administracji, których wymaga wzór rachunku wyników, skoro wymienia pozycje tych kosztów jako swoje części składowe.

Wyjaśnienia do klas 5 i 6 (str. 38) nie przynoszą uzupełnienia powyższych braków, bo przewidywane w nich konta wydziałów ogólnych i pomocniczych czy obiektów pozazakładowych nie są bliżej określone co do treści. Dodatkowa uwaga, że można je przeznaczyć także na przekształcenie kosztów właściwych danej branży, podkreśla tylko charakter fakultatywny obu tych klas kontowych. Przedsiębiorstwo, które ich nie prowadzi, a poprzestaje na kontach klasy 7, nie może ograniczyć się do 3 kont obowiązkowych (kosztów produkcji i kosztów sprzedaży), lecz musi dodać do nich jeszcze cztery wymienione wyżej konta ogólnokosztowe, bo inaczej nie zdoła wypełnić wszystkich pozycyj rachunku wyników.

2. Rachunek wyników a konta klasy 8.

Wskutek obciążenia rachunku wyników kosztami fabrykacji powstaje sprzeczność między nim a zasadami kontowania, przyjętymi w instrukcji dla klasy 8. Według zgodnych wyjaśnień na str. 39 i 40 wydania urzędowego „konta klasy 8 służą do bieżącego czy też okresowego przeksięgowywania wartości wyprodukowanych wyrobów z klasy 7 do magazynów i rozchodu tych wyrobów przy sprzedaży, obliczonego po cenie kosztu". Wynikałoby stąd niedwuznacznie, że koszty fabrykacji przechodzą z konta fabrykacji w formie produktów na konta klasy 8, które wykażą przychody i rozchody wyrobów i dadzą ewidencję ich każdorazowego zapasu, a tym samym kontrolę magazynu. Tymczasem wzór rachunku wyników wymaga umieszczenia wszystkich kosztów fabrykacji na jego stronie Winien. Wskutek tego koszty fabrykacji muszą z konta fabrykacji przejść na rachunek wyników, a więc nie mogą przejść w formie produktów na konta klasy 8. Jeżeli rachunek wyników ma wykazywać koszty fabrykacji, to prowadzenie kont klasy 8 z przychodami i rozchodami nie jest w ogóle możliwe. Przychodów nie można na nich wykazać dlatego, że koszty fabrykacji przechodzą na rachunek wyników i nie mogą już przejść w formie wyrobów na konta klasy 8. Rozchodów zaś nie można na nich wykazać dlatego, że rozchody te musiałyby przejść na konto sprzedaży, które nie może ich przejąć, bo musi być obciążone pełnymi cenami sprzedaży celem przeniesienia ich na rachunek wyników (Ma) według wzoru na str. 45. Na kontach klasy 8 możnaby wykazać tylko remanenty początkowe i końcowe oraz ich salda celem przeniesienia ich na rachunek wyników. Ale takiego konta remanentów klasa 8 wcale nie zawiera

3. Niewykonalne zamknięcie kont klasy 8.

Wyjaśnienia do klasy 8 (str. 40) dają następujące pouczenie o zamknięciu tych kont: „Zgodnie z wzorem rachunku wyników (090) konta klasy 8 są zamykane sumarycznymi pozycjami, wykazującymi wartość remanentów początkowych i końcowych oraz koszt własny wytworzenia w typowych składnikach tego kosztu". Otóż pozycje zamykające kont klasy 8 jako kont zapasowych mogą wykazywać tylko wartość remanentów końcowych, natomiast remanenty początkowe mogą się mieścić tylko w pozycjach otwierających. Niezrozumiała jest także uwaga dodatkowa, że te pozycje zamykające wykazują „koszt własny wytworzenia w jego typowych składnikach", skoro są one sumaryczne i jako takie nie podają żadnych części składowych.

4. Kontowanie towarów w przedsiębiorstwach handlowych jest uregulowane na str. 38 w sposób niezgodny z uwagami do rachunku wyników na str. 41 i wzorem tegoż rachunku na str. 44/45. Szczegółowe przedstawienie tej sprzeczności zawiera rozdział VI (Jednolity Plan Kont w przedsiębiorstwach handlowych).

V. KOORDYNACJA Z PRAWEM HANDLOWYM

Pod względem prawnym Jednolity Plan Kont przedstawia się jako zarządzenie specjalne z zakresu prawa handlowego, regulujące ustrój rachunkowości przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, administro-

wanych przez państwo. Ponieważ nie ma on charakteru ustawy, która mogłaby uchylić lub zmienić obowiązujące przepisy kodeksu handlowego lub ustaw i rozporządzeń dodatkowych — nie został nawet ogłoszony w Dzienniku Ustaw — przeto musi być z nimi zgodny. Tymczasem między jego treścią a tymi przepisami zachodzą niekiedy poważne niezgodności.

1. Bilansowanie kosztów administracji.

W instrukcji do klasy 7 na str. 38 urzędowego wydania znajduje się pouczenie o charakterze przepisu obowiązującego, że „za minimalne wymaganie uważa się prowadzenie w tej klasie trzech kont: kosztów produkcji i kosztów sprzedaży (ogólnych i specjalnych). Z dalszych pouczeń wypływa, że konto produkcji nie jest identyczne z kontem fabrykacji, lecz obejmuje wszystkie koszty przedsiębiorstwa oprócz kosztów sprzedaży i kosztów neutralnych. Wszystkie te koszty przechodzą następnie jako wartość wytworzonych wyrobów na konta klasy 8. Zgodnie z instrukcją wzór rachunku wyników (str. 44) zawiera w punkcie I b) szczegółowe zestawienie kosztów produkcji:

1. Materiały zużyte (tworzywa)
2. Ogólne koszty materiałowe
3. Robocizna bezpośrednia
4. Specjalne koszty wytwarzania
5. Ogólne koszty wytwarzania wydziałowe
6. Ogólne koszty administracji fabrycznej.

Jeżeli wytworzone wyroby nie zostały sprzedane do końca roku, to przejdą jako remanenty do inwentarza i do bilansu jako aktywa.

Otóż taki sposób kontowania sprzeciwia się wyraźnie przepisom kodeksu handlowego z 27 czerwca 1934 (Dz. U. Nr. 57/502) a mianowicie art. 54, 247 i 422. Pozostawiając na razie art. 54 na boku, przytaczam najpierw art. 247 punkt 2), odnoszący się do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością: „Koszty organizacji i administracji nie mogą być umieszczone w aktywach“. Zakaz ten został tutaj przekroczony nie wprost ale pośrednio przez doliczenie kosztów administracji do wartości wyrobów i umieszczenie tych wyrobów w aktywach bilansu. W taki sam sposób przekroczyłaby spółka akcyjna przepis art. 422 punkt 3): „Koszty administracji nie mogą być umieszczone w aktywach“. Ten zakaz, odnoszący się do obu powyższych spółek, obowiązuje także inne spółki oraz przedsiębiorstwa jednoosobowe, wreszcie przedsiębiorstwa państwowe a to na zasadzie art. 54: „Kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej taką księgowość handlową (— takie księgi handlowe), jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątkowego i interesów handlowych“. Zasady prawidłowej rachunkowości kupieckiej wykluczały umieszczanie kosztów administracji w aktywach bilansu, zanim wyszły jakiekolwiek przepisy prawne w tej materii. Działo się to ze względów ekonomicznych a mianowicie z uwagi na odrębny charakter kosztów administracji w porównaniu z kosztami towarowymi w przedsiębiorstwie handlowym lub z kosztami fabrykacji w przedsiębiorstwie przemysłowym. Koszty towarowe tj. połączone z nabyciem towarów oraz koszty fabrykacji produktów przedstawiają bowiem wydatki, za które przedsiębiorstwo otrzymuje przedmioty majątkowe w postaci towarów i fabrykatów, przeznaczonych do sprzedaży, a tymczasem magazynowanych; w razie zamknięcia ksiąg są te przedmioty inwentaryzowane i wchodzą do bilansu jako aktywa. Natomiast wydatki administracyjne są wprawdzie konieczne dla prowadzenia przedsiębiorstwa i przynoszą mu niezbędne usługi lub korzyści, ale nie przynoszą mu przedmiotów majątkowych, które mogłyby być sprzedane czy magazynowane i inwentaryzowane. Dlatego nie ma realnej podstawy, aby je wprowadzać do aktywów bilansowych. Przez swoje powołanie na zasady prawidłowej rachunkowości kupieckiej art. 54 kodeksu handlowego wyklucza koszty administracji z bilansu każdego kupca rejestrowego, a więc i przedsiębiorstwa państwowego.

Teoria i praktyka rachunkowości zalicza do tych kosztów administracji, wyłączonych z bilansu, tylko koszty administracji ogólnej i administracji zbytu (kosztów sprzedaży), natomiast koszty administracji technicznej, materiałowej oraz gospodarczej, o ile ta dotyczy nieruchomości i urządzeń, służących celom fabrykacji, traktuje jako należące do ogólnych kosztów fabrykacji.

Instrukcja do Jednolitego Planu Kont wylicza na str. 39 wszystkie rodzaje kosztów przedsiębiorstwa przemysłowego, które powinny być umieszczone **w arkuszu rozdzielczym**, a mianowicie:

1. Materiały bezpośrednie (fabrykacyjne)
2. Ogólne koszty materiałowe
3. Robocizna bezpośrednia (fabrykacyjna)
4. Specjalne koszty wytwarzania
5. Ogólne wydziałowe koszty wytwarzania
6. Ogólne koszty administracji
7. Ogólne koszty sprzedaży
8. Specjalne koszty sprzedaży

i dodaje wyjaśnienie, że pozycja „ogólne koszty administracji“ obejmuje wyłącznie koszty związane z fabrykacją, skoro ogólne koszty sprzedaży są wykazane osobno. Wyjaśnienie to jest sprzeczne z powyższym wykazem kosztów, którego pierwsze pozycje (1—5) są związane z fabrykacją, a ostatnie (6—8) stanowią ogólne koszty administracji i koszty sprzedaży. Nie może więc jeszcze i pozycja 6) należeć do kosztów fabrykacji wbrew swej wyraźnej nazwie. Doliczając ogólne koszty administracji do kosztów fabrykacji, instrukcja zaciera zasadniczą różnicę, istniejącą między nimi, którą to różnicę już rozporządzenie bilansowe z roku 1934 podkreśliło wyraźnie, żądając dla każdej kategorii osobnej, równorzędnej pozycji w rachunku strat i zysków. Wzór rachunku wyników (str. 44) również zaciera tę zasadniczą różnicę, zaliczając ogólne koszty administracji do kosztów fabrykacji, jakby jakąś kategorię podrzędną. Jednolity Plan Kont nie czyni tego zawsze. Tak np. spotykamy w systemie kontowym (str. 9 i 19) grupę 44 z określeniem „materiały zużyte na ogólne cele wytwarzania, administracji i zbytu“. Tutaj wszystkie 3 kategorie kosztów są traktowane jako równorzędne.

2. Kontowanie kosztów fabrykacji.

W poprzednim artykule (Reforma Rachunkowości Przemysłowej w r. 1934) wykazałem, że koszty fabrykacji mają taki sam charakter ekonomiczny jak ceny i koszty nabycia towarów handlowych. Wynika z tego, że prawidłowy sposób ich kontowania nie może wprowadzać ich na konto strat i zysków lecz tylko na konto fabrykacji, z którego przejdą na konto (zapasowe) wyrobów; stamtąd wyroby sprzedane przejdą na konto bilansu, nigdy na konto strat i zysków. Taki prawidłowy sposób kontowania obowiązuje wszystkich kupców rejestrowych a więc i przedsiębiorstwa państwowe w myśl art. 54 kodeksu handlowego, który nakazuje prowadzić księgi handlowe według zasad prawidłowej

rachunkowości kupieckiej. Osoba prawna nie mogłaby powoływać się przy tym na rozporządzenie bilansowe z r. 1934, które wyraźnie nakazuje umieszczenie kosztów fabrykacji na koncie strat i zysków — albowiem art. 54 kodeksu handlowego uchylił wszelkie odmienne przepisy, wydane przedtem w tej samej materii, żądając przestrzegania zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Rozporządzenia bilansowe z lat 1933 i 1934 zostały zresztą utrzymane w mocy (art. V przepisów wprowadzających kodeks handlowy). Otóż Jednolity Plan Kont względnie jego wzór rachunku wyników, który wprowadza koszty fabrykacji na stronę Winien tego konta, narusza zasady prawidłowej rachunkowości kupieckiej a przez to i art. 54 kodeksu handlowego.

3. Koordynacja terminologiczna i klasyfikacyjna.

Jako część składowa prawa handlowego Jednolity Plan Kont oraz jego instrukcje, wskazówki i wzory powinny być uzgodnione z kodeksem handlowym i przepisami dodatkowymi także pod względem terminologicznym i klasyfikacyjnym. Tymczasem i pod tym względem zachodzi brak koordynacji w niektórych ważnych punktach. Rozporządzenie bilansowe z lat 1933 i 1934 rozróżniają w przedsiębiorstwach przemysłowych koszty administracji, fabrykacji, sprzedaży i kredytów jako kategorie równorzędne. Natomiast Jednolity Plan Kont względnie jego instrukcje (str. 38 i 39) i wzór rachunku wyników traktują koszty administracji jako część składową kosztów produkcji, a więc jako grupę podrzędną w stosunku do tych kosztów. Ta zmiana charakteru kosztów administracji doprowadziła do ich wstawienia między aktywa bilansu wbrew wyraźnemu zakazowi kodeksu handlowego, jak o tym była mowa wyżej. W związku z tym pozostaje niejednolitość a zarazem niezgodność terminologiczna: rozporządzenia bilansowe używają wyłącznie terminu „koszty fabrykacji" (art. 2, § 1 i § 3), a Jednolity Plan Kont używa raz terminu „koszty produkcji", drugi raz „koszty wytworzenia", trzeci raz „koszty związane z fabrykacją". Ze względu na niebezpieczeństwo nieporozumień przy wykonywaniu przepisów jednolitość terminologiczna jest nieodzownym warunkiem poprawnej kodyfikacji, której zasad muszą przestrzegać nie tylko kodeksy handlowe lecz także wszelkie przepisy specjalne, instrukcje i wskazówki.

VI. JEDNOLITY PLAN KONT W PRZEDSIĘBIORSTWACH HANDLOWYCH

Zastosowanie Jednolitego Planu Kont w przedsiębiorstwie handlowym wymaga opuszczenia kont, odpowiadających tylko potrzebom przemysłu, tj. kont materiałowych, wielu kont kosztowych, kont fabrykacyjnych oraz kont fabrykatów. Instrukcja reguluje (str. 36 i 41) tylko **kontowanie i bilansowanie towarów**, przy czym waha się między dwiema metodami, podanymi na str. 36. Według pierwszej z nich „konta towarów uznaje się okresowo w ciężar rachunku wyników (090) wartością sprzedanych towarów po cenie kosztu". Przyjmując okresy kwartalne, otrzymujemy następujące kontowanie:

Konto Towarów

remanent początkowy ceny zakupów koszty uboczne	31/3 sprzedaże (wartości kosztowe) 30 6 dtto 30/9 dtto 31/12 dtto 31/12 remanent końcowy

Rachunek wyników

31 3 wartości kosztowe sprzedanych towarów 30/6 dtto 30/9 dtto 31 12 dtto	ceny sprzedaży (z konta sprzedaży)

Konto sprzedaży wykazuje po obu stronach tylko ceny sprzedaży celem przeniesienia ich na stronę Ma rachunku wyników.

Druga metoda stosuje „bieżące wyksięgowywanie" wartości kosztowej sprzedanych towarów z konta towarów na konto „koszt własny sprzedanych towarów", którego sumy przejdą na końcu roku na rachunek wyników. Kontowanie obrotów towarowych odbywa się więc na 3. kontach, do których dochodzi jeszcze konto sprzedaży jak w pierwszej metodzie.

Konto Towarów

remanent początkowy ceny zakupów koszty uboczne	1/1—31/12 bieżące przeniesienia sprzedaży na konto II 31/12 remanent końcowy

Konto II (koszt własny sprzedanych towarów)

1/1—31/12 bieżące przeniesienia sprzedaży z konta towarów	31/12 saldo na rachunek wyników

Rachunek wyników

31/12 przeniesienie z konta II (wartości kosztowe sprzedanych towarów)	31/12 ceny sprzedaży (z konta sprzedaży)

Porównanie obu metod wykazuje, że pierwsza, uznająca konto towarów za sprzedane ilości nie bieżąco lecz periodycznie nie daje bieżącej ewidencji kontowej zapasów ani kontroli magazynu. Druga metoda zaś, uznająca konto towarów za każdorazowy rozchód, daje taką ewidencję i kontrolę. Funkcje konta sprzedaży będą przy obu metodach jednakie: wykazują po obu stronach tylko ceny sprzedaży.

Rachunek wyników.

Przy obu powyższych metodach kontowania towarów rachunek wyników może wykazywać tylko wartość kosztową towarów sprzedanych i ceny sprzedaży zgodnie z wzorem rachunku wyników przedsiębiorstwa przemysłowego na str. 44, gdzie podana jest tylko wartość kosztowa sprzedanych towarów handlowych i ceny ich sprzedaży: fabrykaty są natomiast wykazane ze wszystkimi kosztami (także partyj niesprzedanych) oraz z remanentami i cenami sprzedaży.

Tymczasem „Uwagi do rachunku wyników" na str. 41 zawierają następującą instrukcję: „Przedsiębiorstwa handlowe wykazują koszt sprzedanych towarów, podając remanent początkowy, zakupy i remanent końcowy, oraz koszty ogólne grupami według układu klasy 4. W dochodach operacyjnych wykazują w jednej lub kilku typowych pozycjach sprzedaż towarów i usług". Według tej instrukcji na rachunku wyników mają być wykazane nie same wartości kosztowe sprzedanych towarów (Winien) i ich ceny sprzedaży (Ma), lecz po stronie Winien remanenty początkowe oraz ceny i koszty nabycia wszystkich towarów (także niesprzedanych) po stronie Ma ceny sprzedaży i remanenty końcowe. Wprawdzie rezultatem takiego wykazania wszystkich kosztów nabycia towarów i ich remanentów oraz cen sprzedaży po przeciwnych stronach rachunku wyników będzie także wartość kosztowa towarów sprzedanych, ale układ i treść rachunku wyników będą całkiem inne. Rachunek wyników przedsiębiorstwa handlowego został w ten sposób upodobniony do rachunku wyników przedsiębiorstwa przemysłowego o tyle, że towary w przedsiębiorstwie handlowym są wykazywane tak samo jak fabrykaty w przedsiębiorstwie przemysłowym, tj. z remanentami, wszystkimi kosztami nabycia i cenami sprzedaży. Natomiast towary handlowe w przedsiębiorstwie przemysłowym będą nadal wykazywane tylko z kosztami nabycia partyj sprzedanych bez kosztów nabycia partyj niesprzedanych i bez remanentów. Nie można powiedzieć, żeby takie nierówne traktowanie towarów handlowych w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych odznaczało się konsekwencją.

Tutaj wyłania się jeszcze inna sprawa. Oto — jak świadczą przykłady podane na wstępie tego rozdziału — żadna z dwóch metod kontowania towarów nie prowadzi do wykazania na rachunku wyników niczego więcej, prócz cen sprzedaży i kosztu własnego sprzedanych towarów. Ażeby wykazać jeszcze remanenty i koszty nabycia towarów niesprzedanych według „uwag do rachunku wyników" na str. 41, trzeba zastosować inną trzecią metodę kontowania towarów, a mianowicie:

Konto towarów, obciążone remanentem początkowym i kosztami nabycia dalszych partyj towarów, nie może wykazywać żadnych rozchodów. Całe jego obciążenie musi przejść na rachunek wyników. Układ pozycyj na koncie towarów i na koncie wyników będzie się przedstawiał w tych warunkach następująco:

Konto Towarów

remanent początkowy ceny zakupów koszty uboczne	31/12 na rachunek wyników

Rachunek wyników

31/12 z konta towarów (remanent początkowy) ceny i koszty zakupów)	ceny sprzedaży remanent końcowy

Ponieważ całe saldo konta towarów a tym samym cała jego treść musi przejść na konto wyników, przeto konto towarów nie uznawane bieżąco rozchodami nie może dać ewidencji zapasów magazynowych.

Między zaleceniami instrukcji na str. 36 co do kontowania towarów a uwagami do rachunku wyników na str. 41 zachodzi więc sprzeczność. Kto postąpi według wskazówek na str. 36, dojdzie do rachunku wyników, niezgodnego z uwagami na str. 41. Kto zaś postąpi według uwag na str. 41, straci korzyści osiągalne z zastosowania metody drugiej, która dałaby mu bieżącą ewidencję zapasów towarowych i kontrolę magazynów.

Na str. 39 instrukcja pozostawia uznaniu przedsiębiorstwa użycie klas kontowych 5—7 na ugrupowania kosztów, jakie okażą się potrzebne. Otóż do najpotrzebniejszych należą konta administracji, a w szczególności konto administracji ogólnej i administracji zbytu (ogólnych kosztów sprzedaży), ewentualnie także konto administracji nieruchomości, jeżeli przedsiębiorstwo je posiada. Dwóch pierwszych wymaga już rozporządzenie bilansowe z roku 1934, a także wzór rachunku wyników Jednolitego Planu Kont, którego pozycje nie mogą być bez tych kont wypełnione.

Według uwag na str. 41 rachunek wyników ma być zestawiony na zasadzie **kumulacji wszystkich kosztów** przedsiębiorstwa handlowego, bez względu na to, że jedne z nich mają charakter towarowo-nabywczy, drugie zaś są kosztami ogólnymi o charakterze administracyjnym, za które nie wchodzi do przedsiębiorstwa żaden przedmiot majątkowy. Kumulacja kosztów na rachunku wyników w przedsiębiorstwie handlowym idzie jeszcze dalej niż w przedsiębiorstwie przemysłowym, bo w tym ogranicza się w zakresie towarów handlowych do partyj sprzedanych, a w przedsiębiorstwie handlowym obejmuje także koszty partyj niesprzedanych.

Ewidencja wyników poszczególnych grup towarowych i wykazanie rentowności lub deficytowości poszczególnych działów sprzedaży jest niemożliwa na rachunku wyników, bo zawsze wychodzi tylko jeden wynik bilansowy, zawierający w dodatku jeszcze i wyniki neutralne. Bez osobnych obliczeń właściciel czy kierownik przedsiębiorstwa handlowego nie może się dowiedzieć z rachunku wyników, ile zysku lub straty przyniosły poszczególne działy obrotów, a nawet wszystkie obroty handlowe razem. Sytuacja jest więc tutaj podobna jak w przedsiębiorstwie przemysłowym, gdzie nie jest znany ani wynik finansowy fabrykacji ani obrotów handlowych w towarach.

JÓZEF GAJDA (Kraków)

Koszty ogólnego zarządzania

jako składnik kosztów wytworzenia

Uwagi zamieszczone poniżej napisałem przed ukazaniem się w Nr 6/47 czasopisma „Rachunkowość — Podatki" artykułu p. Stefana Krzyżaniaka pt. „O właściwy koszt wytworzenia i jednolity schemat arkusza kalkulacji przemysłowej". Po zapoznaniu się z tym artykułem z przyjemnością stwierdziłem, że wnioski, podane przez p. Krzyżaniaka zgodne są z wnioskami moimi. W szczególności zaś uważam za trafny nowy termin „techniczny koszt wytworzenia", na oznaczenie kosztów wytworzenia, bez kosztów ogólnego zarządzania. Wydaje mi się jednak, że w rozważaniach swych p. Krzyżaniak niesłusznie pominął rozporządzenie o księgach handlowych. Jestem bowiem zdania, że praktycznie „nowy okres w kalkulacji przedsiębiorstw przemysłowych stanowią nie tyle — różniące się poważnie — prace Skalskiego i Filipowicza, ile omawiane poniżej rozporządzenie. Ponieważ — wobec wejścia w życie nowych przepisów — dyskutowane zagadnienie sprowadza się do tego, jakie koszty ogólnego zarządzania należy zaliczyć do kosztów wytwarzania, zająłem się bliżej tą właśnie sprawą.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z dn. 31 października 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365) o księgach handlowych przyniosło nam wyjaśnienie, co należy rozumieć — dla celów podatkowych — przez koszt nabycia lub wytworzenia towarów pozostałych do bilansu.

Nie budziło wprawdzie zastrzeżeń pojęcie kosztu nabycia towaru handlowego lub surowca. Niezupełnie natomiast jasną była zasada wyceniania do bilansu zapasu wyrobów własnych w przedsiębiorstwie wytwórczym. (Patrz Poradnik Księgowego z r. 1936, rozdział pt. „Szacowanie remanentów" oraz Dr Lulek „Zasady rachunkowości" t. IV, rozdział „Kalkulacja bilansowa").

Wątpliwości powstawały na skutek nie dość wyraźnych przepisów kodeksu handlowego, a to zarówno ogólnie obowiązującego art. 57, jak i przepisów o bilansowaniu spółek handlowych (art. 249 i art. 424 k. h.). Nie zupełnie jasno ujmuje również to zagadnienie ustawa o spółdzielniach (art. 54) w odniesieniu do przedsiębiorstw spółdzielczych.

W praktyce przyjęła się zasada wyceniania wyrobów własnych do bilansu co najwyżej wg kosztów wytworzenia.

Wymienione na początku rozporządzenia z dnia 31. 10. 46 przyjęło zasadę wyceniania wyrobów własnych do bilansu wg kosztów wytworzenia, podając równocześnie w § 8 określenie kosztów wytworzenia. Ta właśnie definicja wymaga omówienia, nie określa ona bowiem, zdaniem moim, kosztu wytworzenia w dotychczas powszechnie przyjętym znaczeniu oraz doprowadziła już w praktyce do pewnych nieporozumień.

Na koszty wytworzenia wyrobów gotowych i półgotowych — zgodnie z tą definicją — składają się „wszystkie koszty związane bezpośrednio lub pośrednio z produkcją, a w szczególności surowce, półwyroby, materiały pomocnicze, energia obca, wynagrodzenia w pieniądzach i w naturze pracowników wraz ze świadczeniami publiczno-prawnymi ponoszonymi przez pracodawcę wskutek zatrudniania tych pracowników, wszelkiego rodzaju daniny publiczne z wyjątkiem podatku dochodowego i obrotowego, remonty, konserwacje, amortyzacja majątku stałego, biorącego udział w produkcji oraz **odpowiednia przypadająca na dział fabrykacji część kosztów ogólnego zarządzania.** Do kosztów produkcji nie zalicza się oprocentowania kapitałów własnych i obcych wniesionych do przedsiębiorstwa".

Różnice zachodzące w określeniach dotyczą — podkreślonej przeze mnie — przypadającej na dział fabrykacji części kosztów ogólnego zarządzania. W literaturze z zakresu kalkulacji i w praktyce sprawa ta nie jest jednolicie ujmowana.

Wydano ostatnio prace z zakresu księgowości i kalkulacji przemysłowej jak: Skalski, Górski „Jednolity plan kont" i Filipowicz „Księgowość przemysłowa" włączają wyraźnie koszty administracji fabrycznej do kosztów wytworzenia. Czynią to jednak wg sposobów wyraźnie różniących się od siebie i to nie tylko co do formy ale co do istoty zagadnienia.

W załączniku IV do pracy Skalskiego i Górskiego, tj. w arkuszu rozdziału kosztów, jako III grupę miejsc powstawania kosztów zamieszczono „miejsca kosztów warsztatowych i administracji fabrycznej", obliczając jedno narzucenie procentowe z tytułu tych kosztów (wynoszące w przykładzie 13,033%) na sumę kosztów wytwarzania (bezpośrednich i pośrednich) powstałych w głównych miejscach kosztów. Przykładowo jako miejsca kosztów warsztatowych i administracji fabrycznej wymienione zostały w tym arkuszu rozliczeniowym: kierownictwo ruchu, biuro płac, warsztat reparacyjny i laboratorium.

Odmienną drogę wskazuje natomiast Filipowicz. W dużym arkuszu rozliczeniowym (wzór nr 3) podał autor jako miejsca wytwarzania wydziały pomocnicze, zaliczając do nich: biuro konstrukcyjne, laboratorium, biuro ruchu, biuro płac i kierownictwo techniczne. Powyższe wydziały pomocnicze, dla celów kalkulacyjnych przydzielił autor w sposób bezpośredni na wydziały główne, przyjmując za podstawę przydziału ilość pracowników względnie ilość produktów. W tymże samym arkuszu przykładowo przewidziano ponadto „miejsca administracji", wskazując jako takie: dyrekcję, wydział finansowy i wydział administracyjny. Tak pojęte koszty administracyjne przygotowano do narzucenia na koszty wytworzenia wydziałowe (w przykładzie narzucenie wynoszące 8,09%).

Różnica między określeniami kosztów administracji fabrycznej w tych dwu wypadkach jest — zdaniem

moim — istotna. Koszty administracji fabrycznej i warsztatowe u Skalskiego pokrywają się mniej więcej z kosztami w wydziałach pomocniczych w przykładzie Filipowicza. A w każdym razie koszty warsztatowe i administracji fabrycznej w ujęciu Skalskiego i Górskiego nie obejmują w całości dyrekcji i wydziału finansowego, które to koszty zaliczył Filipowicz do kosztów administracji fabrycznej, wchodzącej w skład kosztu wytworzenia.

Jako podstawę do powyższych uwag przyjąłem dwie prace wydane w r. 1947, więc po ukazaniu się rozporządzenia z dnia 31. 10. 1946 r. o księgach handlowych, które zatem mogło mieć wpływ na określenie kosztu wytworzenia.

Inne znane mi prace, wydane również w r. 1947, a to Żabińskiego „Zarys rachunkowości przemysłowej", Więckowskiego „Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych" i Tretera „Kalkulacja przemysłowa", nie dają podstaw do ściślejszej analizy interesującego nas zagadnienia, ponieważ nie precyzują pojęcia kosztów administracji fabrycznej. W pracy Tretera ujawniają się jednak istniejące rozbieżności w pojmowaniu kosztów administracji fabrycznej jako kosztu wytwarzania. Zasadniczo, w części opisowej i w przykładach, Treter idzie po drodze spotykanej u znanych autorów niemieckich, takich jak Fischer, Greifzu, Kalveram i Weigmann, tj. w rozdzielnikach kosztów i w schematach kalkulacyjnych nie zalicza do kosztów wytworzenia kosztów ogólnego zarządzania (kosztów administracyjnych).

Wymienieni autorzy niemieccy na podstawie rozdzielnika kosztów ustalają (dla obliczenia kosztu własnego) oddzielne narzucenie na koszty wytworzenia z tytułu kosztów ogólnego zarządzania oraz oddzielne z tytułu kosztów zbytu. Treter natomiast w przykładach kalkulacji w wielu miejscach połączył koszty administracji i sprzedaży, przyjmując z tego tytułu jedno narzucenie na koszty wytworzenia.

Postępowanie przy rozliczaniu kosztów ogólnego zarządzania w polskiej nowej literaturze i praktyce można ująć w trzy następujące grupy:

1) kosztów ogólnego zarządzania nie zalicza się do kosztów wytworzenia,
2) koszty ogólnego zarządzania przypadające na dział fabrykacji ujmuje się łącznie z ogólnymi kosztami wytwarzania w wydziałach pomocniczych w jedno narzucenie na koszty wytwarzania w wydziałach głównych oraz
3) całe koszty ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem wytwórczym zalicza się do kosztów wytworzenia, stosując przy tym oddzielne narzucenie na (dotychczasowe) bezpośrednie i pośrednie koszty wytwarzania.

Stanowisko w omawianej sprawie, odpowiadające p. 1 zajął w cytowanej już pracy (przedwojennej) prof. Lulek, który wyraźnie podkreśla, że wyroby własne do bilansu wyceniać należy wg kosztu wytworzenia (ceny fabrykacyjnej) nie zawierającego kosztów administracyjnych. Opiera się przy tym na przepisach art. 247 i 422 kodeksu handlowego, które to przepisy stanowią, iż nie można umieszczać w aktywach bilansu kosztów administracyjnych. Do kosztów wytworzenia nie zaliczają również — przynajmniej w sposób wyraźny — kosztów ogólnego zarządzania schematy i instrukcje o kalkulacji Centralnego Zarządu Przemysłu Elektrotechnicznego, podane jako załączniki do książki Tretera.

Jak już poprzednio wspomniałem, drugi sposób postępowania stosują Skalski i Górski, trzeci zaś Filipowicz.

Zgodnie z poprzednimi uwagami istota zagadnienia nie leży w sposobach kalkulacji, ale w tym, jakie rodzaje kosztów, jakie miejsca kosztów i w jakim stopniu uważa się za koszty wytwarzania a w szczególności za ogólne koszty zarządzania przypadające na dział fabrykacji. Nie budzi bowiem wątpliwości zaliczanie do kosztów administracji jako części składowej kosztu wytworzenia kosztów powstałych w takich miejscach jak kierownictwo ruchu, biuro płac, księgowość materiałowa i laboratorium. Jest natomiast niezgodne z praktyką, niezgodne — zdaniem moim — z przepisami omawianego rozporządzenia, a zatem niewłaściwe, zaliczanie do kosztów wytworzenia (dla celów bilansowej wyceny) całych kosztów administracji przedsiębiorstwa wytwórczego. W szczególności zaś można zauważyć, że trudno uznać za koszty obciążające fabrykację całe koszty wydziału finansowego.

Sumując uważam, że w przedsiębiorstwie wytwórczym dla celów prawidłowej kalkulacji kosztu wytworzenia, potrzebnego przy wycenie wyrobów do bilansu, nie wystarcza rozbicie kosztów administracyjno-handlowych na koszty zarządzania czyli administracji i na koszty ogólne sprzedaży. Z kosztów ogólnego zarządzania musi być dodatkowo wydzielona tylko część kosztów przypadająca na dział fabrykacji i ta tylko część kosztów może i powinna być, po rozliczeniu na całoroczną produkcję, uwzgl[illegible] wyrobów własnych do bilansu.

Mgr K. A. KOZŁOWSKI (Katowice)

Rachunkowość przedsiębiorstwa hutniczego

Księgowość przemysłowa obejmuje dział finansowy i fabryczny. Do działu **finansowego** należą: konta kl. 0 majątku i kapitału z osobnym referatem dla kont sprawozdawczych, dalej konta kl. 1, czysto finansowe jak: banki, kasy, dostawcy, odbiorcy, konta rozliczeniowe oraz konta kl. 2, odnoszące się do nakładu i dochodów pozaoperacyjnych (neutralnych) i nadzwyczajnych. Konta kl. 9 mogą należeć do działu finansowego lub fabrycznego. Dział fabryczny rejestruje wewnętrzny obieg wartości przedsiębiorstwa, a w szczególności przedstawia nakład produkcyjny.

W dużych przedsiębiorstwach hutniczych, o bogatym i różnorodnym programie produkcyjnym, wyodrębniony jest organizacyjnie oddział kosztów własnych, rozliczający koszty rodzajowe według stanowisk oraz nośników kosztów.

Kalkulacja ofertowa opracowuje przewidywane koszty dla poszczególnych zamówień klientowskich. Koszty materiału oblicza na podstawie cennika dostarczonego przez centralę zbytu, robociznę bezpośrednią według danych odnośnego wydziału produkcyjnego, a narzuty czerpie z wykazu narzutów, który jest co miesiąc kontrolowany i korygowany.

Dalszym działem rachunkowości jest dział planowania finansowo-gospodarczego, mającego dać kierownictwu przedsiębiorstwa podstawę cyfrową dla dyspo-

zytywnej kontroli. W zasadzie opiera się on na analizie kosztów z ubiegłych okresów, przystosowywując doświadczenia dane do zaplanowanych ilości produkcyjnych okresu nowego, z równoczesnym uwzględnieniem zmian poziomu cen. Dane ilościowe dostarcza dział planowania technicznego.

Istotą każdej huty są **piece i walcownie.** Pieców tych jest szereg rodzai. W hutnictwie żelaznym rozróżnia się huty surowcowe mające wysokie piece o pojemności ok. 100 ton dla jednego wytopu i huty stali szlachetnej operujące piecami martynowskimi i elektrycznymi o pojemności dla pieców martynowskich 10 — 100 t, a dla elektrycznych od 150 kg — 30 t. Piece te mają za zadanie uzyskiwanie żelaza, stali i metali szlachetnych z rud i złomu. Są jednak i huty o innych rodzajach pieców, przetapiających nie minerały o składzie metalicznym, a minerały o innym składzie chemicznym, dającym inne wytwory jak np. szkło.

Ponieważ charakterystyczną cechą wszystkich hut są piece i walcownie, każda huta posiada minimum dwa wydziały produkcyjne: piec i walcownie. Wytwór otrzymany z pieca stanowi **wlewek.** Wszystkie wlewki są walcowane na **kęsy,** te zaś na **pręty i platyny.** Z wielkiego pieca odlewane są nie wlewki, a tzw. gęsi o różnych kształtach i rozmiarach od 250 × 350 × 80 do 500 × 120 × 100. Są one przeważnie odlewane w formach w piasku, a następnie służą do przetapiania w piecach martynowskich i elektrycznych. Nazwę **bloomsa** nosi wlewek przewalcowany z pieca elektrycznego wzgl. martynowskiego na przekrój kwadratowy.

Masa szklana w hucie szkła otrzymana z przetopienia sproszkowanej mieszaniny piasku kwarcowego, sody lub kaliumkarbonatu jest również walcowana dla otrzymania szkła szybowego.

Polska posiada 7 hut surowcowych, stali szlachetnej 3, a 12 dla produkcji żelaza i zwykłej stali, jednak bez wysokich pieców oraz cały szereg hut szklanych.

Podczas gdy zasady księgowości finansowej we wszystkich hutach są zasadniczo jednakowe, to w księgowości fabrycznej notujemy duże różnice w metodach rachunkowych. **Huta surowcowa** ma prostą kalkulację dzieleniową **z małą** ilością różnorodnych wytworów. Huta **stali szlachetnej** nigdy nie operuje kalkulacją dzieleniową, a narzuceniową, która co miesiąc obliczać musi współczynniki dla ok. 5.000 różnych wytworów.

Pensum pracy rachunkowości huty stali szlachetnej jest więc ilościowo znacznie większe. Jest to spowodowane tym, że huta taka zwykle przestaje być stalownią i walcownią, a obejmuje również przerób swych wytworów w różnych innych wydziałach jak np.

odlewnia stali	wytwórnia magnesu
tokarnia wlewków	wytwórnia twardego metalu
walcownia blach na gorąco	walcownia taśmy na zimno
walcownia blach na zimno	ciągarnia (drut poniżej 12 mm)
młotownia	(pręty powyżej 12 mm)
kuźnia wykrojona	wytwórnia rur
prasownia	wytwórnia łańcuchów
warsztat mechaniczny	wytwórnia wierteł
wytwórnia noży	wytwórnia elektrod
wytwórnia bimetalu	

W związku z tym cała organizacja rachunkowa obejmuje w hutach stali szlachetnej znacznie więcej problemów. Dotyczy to szczególnie **zaopatrywania** zakładów w główne surowce, tworzywa i materiały pomocnicze, jak również **fakturowania** wytworów.

Różnorodność programu produkcyjnego wymaga mozaiki różnorodnych materiałów, a okoliczność ta decyduje też o różnorodności sprzedawanych wytworów.

Zbyt jest organizowany przez **centralę** w ten sposób, że huta nie księguje u siebie rzeczywistych utargów, a otrzymuje tylko pokrycie kosztów plus pewną marżę zysków. Zaopatrywanie w potrzebne do produkcji materiały jest również zorganizowane centralnie. Wydziały zakupu na hutach samych ograniczają się tylko do wypisywania zapotrzebowań skierowanych do centrali zaopatrzenia, przy czym mogą jednak również uskuteczniać zakupy na własną rękę, ale tylko w wypadkach ściśle określonych, a przede wszystkim pilnych. Wydział handlowy ogranicza się jedynie do wypisywania awiz wysyłkowych, gdyż centrala zbytu wystawia faktury. Okoliczność centralizacji tak zakupu jak i sprzedaży nie ma jednak większego wpływu na pensum pracy w rachunkowości.

Przedsiębiorstwa hutnicze są normalnie zakładami dużymi, o wielotysięcznej załodze, dlatego też specjalne znaczenie w rachunkowości takiego przedsiębiorstwa posiada **biuro zarobkowe,** obliczające w szczegółowy sposób zarobki pracowników. Ponieważ zarobki te muszą być ponadto rozbite na kilkaset stanowisk kosztów, niektóre huty powierzają to rozliczenie maszynom Hollerith w Centralnym Zarządzie. Oddział ten oblicza robociznę brutto oraz według stanowisk i dostarcza tak opracowany rozdzielnik hucie dla działu kosztów własnych, podczas gdy biuro zarobkowe huty zestawia rozdzielnik dla księgowości finansowej, z podziałem na robociznę bezpośrednią, pośrednią, nadgodziny i premie wyliczając równocześnie potrącenia. Hollerithy mogą również przeprowadzić **rozliczenie artykułów magazynowych** i to zarówno globalnie jak i według stanowisk. W hutach stali szlachetnej magazyny obejmują do 14.000 i więcej różnych artykułów, jest to więc praca masowa, dla pokonania której maszyny Hollerith specjalnie się nadają. I tu dostarczają one gotowych rozdzielników dla działu kosztów własnych oraz sum globalnych dla księgowości finansowej.

Specjalnym działem księgowości finansowej stał się obecnie **referat inwestycyjny** oparty o plan inwestycyjny wydziału rozbudowy, a rejestrujący przyznane kredyty inwestycyjne oraz poczynione wydatki. Jest on

z natury ściśle złączony z referatem bankowym, gdyż kredytów inwestycyjnych udziela jedynie bank.

Finansowanie przedsiębiorstwa leży zupełnie w rękach centrali zbytu względnie centralnego zarządu. Przedsiębiorstwo hutnicze własnej polityki finansowej prowadzić nie może, gdyż nie dysponuje utargiem za swe wyroby, otrzymuje natomiast potrzebne środki płatnicze, bądź z Centralnego Zarządu, np. na zapłatę robocizny jako też drobnych i średnich dostawców, nie objętych przez centralę zaopatrzenia bądź na zapłatę rachunków przesłanych przez centralę zaopatrzenia.

Istniejący przy księgowości fabrycznej referat sprawozdawczy zestawia pozycje wszystkich rozliczeń tak finansowych, jak zarobkowych i materiałowych w formie okresowego zamknięcia rachunkowego.

Hutnictwo żelazne wyprowadza wyniki brutto uwzględniając tylko remanenty wyrobów gotowych, w przeciwstawieniu do przepisanego rachunku wyników przedstawiającego stan remanentów wyrobów gotowych, półgotowych oraz robót w toku. Dalszą różnicę stanowią obroty wewnętrzne.

Wynik działalności obejmuje obroty wewnętrzne związane tylko z dalszym przerobem oraz ogólnymi celami produkcji, administracji i zbytu tj. z rozchodem z kl. 8 w ciężar kl. 7 wzgl. 5 i 6, podczas gdy rachunek wyników dalszego przerobu nie uwzględnia, a podaje natomiast wszystkie uznania kl. 7 na konta inwestycji, kapitalnych remontów, braków produkcyjnych, wyładunku i składowania, nakładów związanych z prowadzeniem objektów nie wchodzących w zakres zasadniczej działalności przedsiębiorstwa, innych nakładów pozaoperacyjnych oraz uznania tej części odpisów na umorzenie majątku stałego, która obejmuje obiekty pozazakładowe i unieruchomione.

W ten sposób doszliśmy do prac biura **kosztów własnych**, którego istotnym i głównym zadaniem jest obliczanie zmian wartościowych kl. 8.

Koszty rodzajowe kl. 4 są dla każdego wydziału przez ten oddział uchwycone **w arkuszu rozliczeniowym**, który daje podstawy do wyliczenia narzutów w stosunku do materiału albo do materiału robocizny bezpośredniej. Narzut, zależnie od wydziału produkcyjnego, może być uchwycony w formie piecogodzin, walcogodzin lub w stosunku procentowym do robocizny bezpośredniej.

Według piecogodzin rozlicza stalownia, według walcogodzin — wszystkie walcownie, a w stosunku do robocizny bezpośredniej wszystkie inne wydziały. Świadczenia innych wydziałów wzgl. stanowisk nie objętych danym arkuszem rozliczeniowym są dzielone różnie, albo w stosunku do wagi materiału, albo maszynogodzin lub robocizny bezpośredniej.

Danych ilościowych obejmujących produkcję oraz pieco — wzgl. walcogodziny oraz robociznę bezpośrednią dostarczają odnośne wydziały produkcyjne w formie **wykazów wytwórczości**. Praca działu kosztów własnych polega na uzupełnieniu tych wykazów, które dla stalowni i walcowni noszą nazwę **arkuszy sortymentowych**, danymi wartościowymi, odnośnie materiału oraz kosztami przerobu uchwyconymi w formie narzutów wyżej omówionych. Wartość materiału obcego pochodzenia podaje kosztom księgowość finansowa, bo chodzi tu o materiały z kl. 3.

Przeniesieniem tak uzyskanych wartości do kartoteki wytworów, która może obejmować od kilkudziesięciu do kilku tysięcy pozycji, zamyka się 1 etap pracy. Drugim etapem jest ustalenie kosztów sprzedanej wysyłki, tj. rozchodu kl. 8 w ciężar kl. 9. Tym zestawieniem włączają się koszty własne znów w cykl księgowości właściwej, gdyż wszystkie obliczenia poprzednie opierały się na metodach rozliczeniowych statystycznych.

Księgowość finansowa uznaje następnie kl. 9 za kwoty uzyskane, a różnica między kosztem własnym a kwotą uzyskaną za wysyłkę stanowi zysk lub stratę operacyjną, zaś różnica występująca w kl. 2 daje wynik pozaoperacyjny. W ten sposób salda kl. 2 i 9 stanowią o wyniku działalności gospodarczej, zamykając cykl produkcyjny i księgowy, jako też bilans majątkowy i wynikowy.

STANISŁAW WEJROCH (Warszawa)

Ustawa o obowiązku społecznego oszczędzania

Wydaje się wskazane dokonanie przeglądu przepisów powyższej ustawy, a w szczególności tych, które zawierają powiązania materialne z podatkami bezpośrednimi, bądź pozostają w związku z procedurą podatkową, egzekucją administracyjną lub dotyczą zakresu działania władz podatkowych.

Założenia wyjściowe ustawy mają swe źródło w przesłankach istnienia na rynku gospodarczym, przede wszystkim w sektorze prywatnym, wolnych środków kapitałowych w rozmiarze przekraczającym możliwości produkcji bieżącej, a w związku z tym absorbujących konsumpcję w skali nie zawsze sprawiedliwej społecznie, dalej — w istnieniu zasadniczo pozytywnej gospodarczo tendencji inwestowania części tych środków kapitałowych, jednak nie zawsze w sposób zgodny z wytycznymi ogólno narodowego planu gospodarczego i wreszcie w naturalnej gospodarczo skłonności oszczędzania w formie lokat kapitałowych, której intensywność wzrasta równolegle z postępującą stabilizacją wartości nabywczej pieniądza. Wynikająca z tych przesłanek, zawarta w ustawie o obowiązku społecznego oszczędzania, konkluzja jest wyrazem respektowania nadrzędnego charakteru ogólno-narodowych wartości gospodarczych i w tej płaszczyźnie znajduje także swe całkowite uzasadnienie, ustanawiając przymusowy charakter obowiązku społecznego oszczędzania (art. 1 i 2 ustawy). Konkluzja ta nie przekreśla zresztą w całości indywidualnych interesów uczestników obowiązku społecznego oszczędzania, przewidując dla nich uprawnienie do uzyskiwania pożyczek na cele inwestycyjne, o ile tylko kredytowana inwestycja jest objęta państwowym planem inwestycyjnym (art. 15 i 16), zwalnianie częściowe wkładów oszczędnościowych przewidziane na pokrycie zobowiązań uczestnika z tytułu poczynionych przezeń nakładów (art. 19), częściowe zwroty wkładów oszczędnościowych w przypadkach szczególnych wydarzeń w rodzinie uczestnika, jak śmierć członka najbliższej rodziny, narodziny dziecka, ślub uczestnika lub jego dziecka, a także dla osób utrzymujących się z pracy zależnej i rolników — w przypadku utrzymywania dziecka w szkole poza miejscem zamieszkania (art. 20), prawo kupna renty dożywotniej za całkowitą sumę złożoną na

książeczce oszczędnościowo-inwestycyjnej, bądź jednorazowego, całkowitego zwrotu tej sumy dla uczestników, którzy po ukończeniu 65 lat nie mają dostatecznych środków utrzymania, przy czym następuje również zwolnienie od obowiązku dalszego oszczędzania (art. 22). Należy także podkreślić oprocentowanie wkładów oszczędnościowych i nieuwarunkowaną czymkolwiek możność corocznego wycofywania 5% wkładu obliczonego na koniec poprzedniego roku (art. 14) oraz całkowitą wypłatę oszczędności w przypadku śmierci uczestnika bądź likwidacji jego osobowości prawnej (art. 21).

Środki finansowe z realizowania obowiązku społecznego oszczędzania gromadzone będą w Społecznym Funduszu Oszczędnościowym, który dzieli się na następujące fundusze:

fundusz A prywatnego przemysłu, rzemiosła, handlu i usług,
fundusz B rolnictwa,
fundusz C pracowników najemnych i
fundusz D środków publicznych.

Podstawowym zadaniem Społecznego Funduszu Oszczędnościowego jest gromadzenie środków na finansowanie inwestycyj oraz zaopatrywanie indywidualne uczestników Funduszu w omówionych już przypadkach (art. 6). W ten sposób wolne środki kapitałowe sektora prywatnego, zmobilizowane drogą przymusu oszczędnościowego w Społecznym Funduszu Oszczędnościowym, będą użyte dla „przyśpieszenia procesu odbudowy kraju", a równolegle — na planowe inwestycje indywidualnych gospodarstw i przedsiębiorstw, ponadto stworzą także niejako bazę zaopatrzeniową uczestników w ich szczególnych sytuacjach życiowych.

Omówione już uprawnienia uczestników Funduszu nie wyczerpują całości zakresu ich indywidualnych interesów gospodarczych. Ze względu na systematykę zagadnień, przyjętą w ustawie o reszcie tego zakresu będzie mowa po określeniu rozmiaru świadczeń oszczędnościowych.

Na Społeczny Fundusz Oszczędnościowy składać się będą wkłady oszczędnościowe uczestników Funduszu wraz z dodatkami za zwłokę w świadczeniach oraz inne wpływy i dochody, które będą przelewane do Funduszu z mocy szczególnych przepisów prawnych, dla których to wpływów i dochodów przewidziany został fundusz D — środków publicznych (art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 3 i art. 12).

Wkład oszczędnościowy jest sumą wniesionych oszczędności przez poszczególnego uczestnika. Elementami pośrednimi, tworzącymi ten wkład w kolejnym następstwie czasu, są zasadniczo: składka oszczędnościowa i roczny wkład oszczędnościowy. Składka oszczędnościowa jest kwotą świadczenia, którą uczestnik Funduszu obowiązany jest wnosić w wyznaczonych terminach miesięcznych na poczet rocznego wkładu oszczędnościowego. Rocznym wkładem oszczędnościowym jest kwota świadczenia ustalona na każdy rok kalendarzowy dla poszczególnego uczestnika. Należy przy tym podkreślić, że składki oszczędnościowe wprowadzono tylko w funduszach A i C (w funduszu C — z wyłączeniem uczestników, otrzymujących łączne wynagrodzenia), z czego wynika brak obowiązku wnoszenia składek miesięcznych przez uczestników funduszu rolnictwa (fundusz B), zaś obowiązek wnoszenia rocznych wkładów oszczędnościowych istnieje dla wszystkich uczestników funduszu A i B, a odnośnie uczestników funduszu C — dla tych, którzy otrzymują łączne wynagrodzenia. Rocznym wkładem oszczędnościowym pozostałych uczestników funduszu C, to jest nie podlegających obowiązkowi uczestnictwa z tytułu łącznych wynagrodzeń, jest kwota świadczenia oszczędnościowego wniesiona w danym roku (art. 9 ust. 2—4).

Dla celów ewidencji indywidualnej wykonania obowiązku oszczędnościowego przez każdego uczestnika Funduszu oraz kontroli zrealizowanych przez uczestnika uprawnień wprowadzone będą książeczki oszczędnościowo-inwestycyjne (art. 13 i 14). Książeczki te wydawane będą uczestnikom przez instytucje powołane do zbioru składek (wkładów) oszczędnościowych. Do książeczek oszczędnościowo-inwestycyjnych podlegają wpisowi wszystkie wpłacone przez uczestników kwoty składek (wkładów) oszczędnościowych, jak również wypłaty z tytułu wycofania wkładów, pożyczek, zwolnień i zwrotów. W ten sposób książeczka oszczędnościowo-inwestycyjna przedstawiać będzie w każdym czasie saldo świadczeń wykonanych i pobranych przez uczestnika ze Społecznego Funduszu Oszczędnościowego. Uczestnik obowiązany jest przedstawić książeczkę oszczędnościowo-inwestycyjną na żądanie instytucji uprawnionej do zarządu, rozdziału, poboru lub przymusowego ściągnięcia świadczeń pieniężnych z mocy omawianej ustawy. Książeczki oszczędnościowo-inwestycyjne będą imienne i nieprzenośne w aktach prawnych między żyjącymi.

Jeśli chodzi o zakres obowiązku oszczędnościowego — przepis ustawy (art. 2) jest następujący:

„Obowiązkowi oszczędnościowemu podlegają:

1. osoby fizyczne i prawne oraz spadki nieobjęte, osiągające przychody ze źródeł wymienionych w art. 8 ust. (2) dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 25, poz. 99), jeżeli podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a ich roczny dochód podatkowy przekracza 240.000 zł,

2. podatnicy podatku gruntowego, opłacający podatek od podstawy wymiaru przekracającej 60 kwintali żyta,

3. osoby podlegające podatkowi od wynagrodzeń, nie wyłączając osób zwolnionych od podatku z mocy specjalnych ustaw (art. 5 ust. (1) pkt. 20 dekretu z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 30, poz. 129), jeżeli ich wynagrodzenie przekracza 240.000 zł w stosunku rocznym."

Obowiązkowi społecznego oszczędzania nie podlegają m. i. (art. 3):

1. Skarb Państwa i przedsiębiorstwa państwowe, samorządowe oraz pozostające pod zarządem państwowym lub samorządowym,

2. przedsiębiorstwa państwowe mające formę prawną spółek handlowych,

3. przedsiębiorstwa o kapitale mieszanym państwowym, spółdzielczym oraz związków samorządu terytorialnego bez względu na formę prawną przedsiębiorstwa,

4. spółdzielnie, należące do Związku Rewizyjnego Spółdzielni R. P. i działające zgodnie z zasadami ruchu spółdzielczego,

5. Instytucje kredytowe i ubezpieczeniowe.

Obowiązek społecznego oszczędzania rozpoczyna się i kończy się w czasie określonym przepisami o powstaniu i wygaśnięciu obowiązku podatkowego w podatkach dochodowym, gruntowym i od wynagrodzeń. Obowiązek społecznego oszczędzania z tytułu uczestnictwa w jednym z funduszów nie wyłącza obowiązku społecznego oszczędzania z tytułu uczestnictwa w innym funduszu (art. 4).

Rozmiar obowiązku oszczędnościowego ustawa określa odrębnie dla uczestników poszczególnych funduszów A, B i C (art. 26, 28 i 31).

Dla **uczestników funduszu A — prywatnego przemysłu, rzemiosła i handlu i usług** stawki oszczędnościowe wynoszą ⅓ należnego podatku dochodowego w granicach dochodów podatkowych od 240.000 do 4.200.000 złotych. Przy dochodzie podatkowym w granicach od 4.200.000 do 6.000.000 zł stawka wynosi 16,8% dochodów podatkowych, zaś przy dochodach podatkowych przekraczających 6.00.000 zł stawka oszczędnościowa wynosi 18% tych dochodów.

W tej samej skali uczestnicy funduszu A obowiązani są obliczać i wpłacać co miesiąc składki oszczędnościowe, przy czym istnieje obowiązek jednoczesnego dołączenia odpisu deklaracji na zaliczkę miesięczną na podatek dochodowy (art. 27 ust. 1).

Dla **uczestników funduszu B — rolnictwa** ustawa określa górną granicę stawki oszczędnościowej w wysokości 50% wymiaru podatku gruntowego, stanowiąc ponadto, że w tej granicy zostanie corocznie ustalona stawka oszczędnościowa rozporządzeniem Rady Ministrów na wniosek Ministra Skarbu. Od ustalonej w ten sposób corocznie stawki oszczędnościowej ustawa przewiduje stosowanie indywidualnych odchyleń in minus i in plus. Odchylenia in minus mogą dotyczyć nawet całkowitego zwolnienia od obowiązku wniesienia rocznego wkładu oszczędnościowego. Odchylenia in plus nie mogą przewyższać ponad 50% obowiązującej stawki oszczędnościowej.

Dla **uczestników funduszu C — pracowników najemnych** stawki oszczędnościowe wynoszą:

przy obliczonym w stosunku rocznym dochodzie zł:

ponad	do	
240.000	400.000	1%
400.000	600.000	2%
600.000	—	3%

Od ustalonych według podanych wyżej norm rocznych wkładów oszczędnościowych uczestnikom funduszów A, B i C podlegają odliczeniu wniesione w danym roku kalendarzowym:

1. składki z tytułu specjalnych umów ubezpieczenia na życie,

2. wpłaty na Fundusz Ziemi i na spłatę pożyczek inwestycyjnych,

3. wkłady w instytucjach kredytowych z conajmniej 6-miesięcznym wypowiedzeniem, jeżeli wypowiedzeniu podlega rocznie nie więcej niż 10% wkładu, przy czym zmiana przez instytucję kredytową warunków wypowiedzenia, któraby naruszała przepis niniejszy, może nastąpić jedynie za zgodą Banku Gospodarstwa Krajowego.

Warunki i sposób zaliczania sum określonych w punktach 1—3 na poczet rocznego wkładu oszczędnościowego ustali rozporządzenie Ministra Skarbu (art. 24).

Jak z powyższego wynika — każdy uczestnik Społecznego Funduszu Oszczędnościowego będzie miał możność w zależności od kwoty swego rocznego wkładu oszczędnościowego skompensować częściowo lub nawet całkowicie kwotę tego wkładu składką ubezpieczeniową lub dobrowolnym wkładem oszczędnościowym w instytucji kredytowej, a także kwotami spłat długów inwestycyjnych i wpłatami na Fundusz Ziemi. Ten ostatni sposób kompensaty będzie w praktyce dotyczył uczestników funduszu B.

Taki jest całokształt zakresu wprowadzanego obowiązku społecznego oszczędzania i rozmiaru tego obowiązku.

Administrację oraz nadzór nad środkami pieniężnymi Społecznego Funduszu Oszczędnościowego wykonuje Bank Gospodarstwa Krajowego (art. 7 ust. 1). Ustawa przewiduje jednak przekazanie całkowite lub częściowe czynności przyjmowania wpłat oszczędnościowych, wypłat z książeczek oszczędnościowych oraz innych czynności, wynikających z realizacji oszczędności i administrowanie Społecznym Funduszem Oszczędnościowym, a w szczególności ustalanie rocznych wkładów (składek) oszczędnościowych — innym bankom oraz instytucjom kredytowym i oszczędnościowym w drodze rozporządzenia Ministra Skarbu (art. 7 ust. 2). Czynności przekazane innym bankom oraz instytucjom kredytowym i oszczędnościowym mogą być również w drodze rozporządzenia Ministra Skarbu całkowicie lub częściowo zlecone placówkom kredytowym, którym przysługiwać będzie prawo kontroli zbioru i odprowadzania sum pochodzących ze społecznego oszczędzania (art. 8 ust. 1). Jest oczywiste, że omówione przekazanie i zlecenie funkcyj administracyjnych będzie musiało nastąpić niemal jednocześnie z wejściem w życie ustawy i że w tym samym czasie zostanie także wydane zarządzenie Ministra Skarbu, zawierające szczegółowe przepisy o administrowaniu Społecznym Funduszem Oszczędnościowym (art. 8 ust. 2).

Jeśli chodzi o prawne podstawy proceduralne i przymusowego poboru świadczeń oszczędnościowych — projekt ustawy stanowi, że do składek i wkładów oszczędnościowych mają odpowiednie zastosowanie przepisy dekretów z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym oraz o zobowiązaniach podatkowych, jeżeli ustawa nie zawiera postanowień odmiennych (art. 10 ust. 1). Poszczególne przepisy powołanych dekretów mogą być rozporządzeniami Ministra Skarbu przystosowane do administrowania Społecznym Funduszem Oszczędnościowym. Cyt. art. 10 zawiera także przepis nadający składkom i wkładom oszczędnościowym charakter wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 10 dekretu o podatku dochodowym (ust. 4) oraz określający zakres odpowiedzialności za uiszczenie składek i wkładów oszczędnościowych w oparciu o przepisy dekretu o zobowiązaniach podatkowych, dotyczące odpowiedzialności za podatki osobiste (ust. 5).

Z przyjętej w ustawie recepcji dekretu o zobowiązaniach podatkowych wynika, że nieuiszczone w terminie kwoty wkładów (składek) oszczędnościowych podlegają przymusowemu ściągnięciu w trybie egzekucji administracyjnej, dla której są właściwe urzędy skarbowe.

Właściwość rzeczową do ustalania rocznych wkładów (składek) oszczędnościowych ustawa określa odrębnie dla poszczególnych funduszów A, B i C.

W **funduszu A** dla ustalania rocznych wkładów i składek oszczędnościowych w przypadkach, w których uczestnik nie wykona wynikającego wprost z ustawy obowiązku wniesienia składki, właściwe będą banki, instytucje bądź placówki jakie określi wspomniane już rozporządzenie Ministra Skarbu (art. 23 ust. 1 pkt 1).

W **funduszu B** roczne wkłady oszczędnościowe ustalają właściwe władze podatkowe, tj. zarządy gmin (art. 23 ust. 3).

W **funduszu C** składki oszczędnościowe pobiera od uczestników pracodawca w sposób i w trybie przewi-

dzianym dla podatku od wynagrodzeń, po czym wnosi je do właściwej instytucji bądź placówki na książeczki oszczędnościowe pracowników (art. 30 ust. 1), zaś właściwe banki, instytucje lub placówki ustalają:

a) składki oszczędnościowe uczestników w przypadkach niewykonania przez pracodawcę obowiązku pobierania i wpłaty składek (art. 23 ust. 1 pkt. 2),

b) roczne wkłady oszczędnościowe uczestników podlegających opodatkowaniu od łącznych wynagrodzeń (art. 23 ust. 1 pkt. 3).

Z takiego rozgraniczenia właściwości rzeczowej w ustalaniu świadczeń oszczędnościowych wynika pośrednie zaangażowanie aparatu skarbowego w administracji Społecznym Funduszem Oszczędnościowym, pozostające także w związku z tymi przepisami materialnymi ustawy, które określają omówione już podstawy rozmiaru obowiązku oszczędnościowego. W szczególności konieczność współpracy aparatu skarbowego wynika z następującego przepisu art. 23 ust. 4: „Wszelkie decyzje ustalające i zmieniające rozmiar zobowiązań podatkowych w podatkach dochodowym, gruntowym i od wynagrodzeń (łącznych wynagrodzeń) powodują automatycznie odpowiednie ustalenia, bądź zmiany w ustaleniach rocznych wkładów (składek) oszczędnościowych uczestników funduszów.“

Zakres współpracy aparatu skarbowego określa przepis art. 23 ust. 2. Przepis ten brzmi: „Władze skarbowe zawiadamiają banki, instytucje bądź placówki określone w ust. 1 o wymierzonych z urzędu zobowiązaniach podatkowych w podatkach dochodowym i od wynagrodzeń (łącznych wynagrodzeń), nie wyłączając wymierzonych z urzędu zaliczek na podatek dochodowy, jak również domiarów tych zaliczek.“ Z cyt. przepisu oraz z uprzednio określonego rozmiaru obowiązku oszczędnościowego wynika, że na władzach podatkowych pierwszej instancji będzie ciążył obowiązek zawiadamiania banków, instytucyj kredytowych i oszczędnościowych bądź placówek kredytowych o tych wymiarach podatku dochodowego, w których podstawa opodatkowania przekracza 240.000 zł oraz o tych wymiarach z urzędu i domiarach zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy, którymi ustalony zostanie dochód, przekraczający w stosunku rocznym kwotę 240.000 zł. W zakresie podatku od wynagrodzeń na władzach podatkowych ciążyć będzie obowiązek zawiadamiania o dokonanych wymiarach podatkowych przypisanych płatnikom tj. pracodawcom oraz o wszelkich przypisach (nie tylko o wymiarach) podatku od łącznych wynagrodzeń w tych wszystkich przypadkach, w których dokonany pracodawcy przypis, względnie przypis podatku od wynagrodzeń łącznych dotyczy pracowników otrzymujących wynagrodzenia przekraczające w stosunku rocznym kwotę 240.000 zł, względnie, którzy w roku poprzednim otrzymali wynagrodzenia łączne, przekraczające kwotę 240.000 zł.

Wobec istnienia wyraźnego automatyzmu między podstawami opodatkowania podatkiem dochodowym i od wynagrodzeń a ustaleniami rocznych wkładów (składek) oszczędnościowych, które to ustalenia będą zawsze wielkościami pochodnymi od podstaw opodatkowania, jest niewątpliwe, że w praktyce obciążenie aparatu skarbowego nie ograniczyłoby się do zakreślonego w ustawie obowiązku zawiadamiania banków, instytucyj bądź placówek we wskazanych przypadkach, lecz polegałoby także na korespondencji wyjaśniającej, inicjowanej przez aparat administracyjny Społecznego Funduszu Oszczędnościowego. Specjalnego uwypuklenia wymaga w tym zakresie sprawa terminowego poboru zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy oraz bieżącego rozstrzygania wnoszonych przeciwko ustaleniom tych zaliczek zażaleń.

Celem zmniejszenia ciężaru współpracy aparatu skarbowego, wynikającej dlań z omawianej ustawy oraz celem realizacji zadań Społecznego Funduszu Oszczędnościowego przy ponoszeniu możliwie niskich kosztów administracyjnych działy rachunkowo-kasowe w urzędach skarbowych zostaną zreorganizowane. Reorganizacja tych działów polegać będzie na utworzeniu przy każdym z nich agencji Pocztowej Kasy Oszczędności, która poza pełnieniem dotychczasowych funkcyj P.K.O. będzie także agendą kasową Społecznego Funduszu Oszczędnościowego, a — być może — również jego agendą delegowaną do ustalania składek (rocznych wkładów) oszczędnościowych. Kierownik działu rachunkowo-kasowego w urzędzie skarbowym będzie jednocześnie kierownikiem miejscowej agencji P. K. O. w zakresie administrowania Społecznym Funduszem Oszczędnościowym, przy czym koszt wynagrodzenia kierownika za tę dodatkową funkcję pokrywany będzie ze środków Społecznego Funduszu Oszczędnościowego. W ten sposób administrowanie na pierwszym szczeblu Społecznym Funduszem Oszczędnościowym w tym zakresie, w którym akcja zbiorcza Funduszu wiąże się z materialnym prawem podatkowym, procedurą podatkową i organizacją władz podatkowych, przez umiejscowienie jej w siedzibie urzędu skarbowego i zespolenie personalne stworzy korzystniejsze warunki współpracy dla obu aparatów. Szczegóły techniczne tej współpracy znajdą wyraz w opracowywanej instrukcji dla działów rachunkowo-kasowych urzędów skarbowych i dla agend P.K.O.

W zakończeniu przeglądu przepisów projektu ustawy o obowiązku społecznego oszczędzania należy wspomnieć, że w jej Dziale V przepisów karnych i końcowych zawarty jest przepis, określający użycie środków pieniężnych z otrzymanej ze Społecznego Funduszu Oszczędnościowego pożyczki na cele niezgodne z jej przeznaczeniem jako występek skarbowy, do ścigania którego mają odpowiednie zastosowanie przepisy prawa karnego-skarbowego z tym, że rozpoznanie sprawy w pierwszej instancji należy do władz podatkowych drugiej instancji, a instancją odwoławczą jest Ministerstwo Skarbu. Do wykrywania przestępstw i prowadzenia dochodzeń są upoważnione organa wykonawcze władz skarbowych, które określi Minister Skarbu (art. 34).

Projekt normalizacji rachunkowości w Francji

A. Ramy księgowości kompletnej

Ramowy plan kont, obejmujący wszystkie klasy od 0—9 jest przeznaczony dla przedsiębiorstw, które prowadzą ścisłą kalkulację jednostki świadczeń (patrz załącznik).

Klasa 0 i 1. — W klasach tych są zgrupowane kapitały, inwestycje i konta finansowe, które są podstawą działalności przemysłowej i handlowej.

Klasa 2. — Klasa ta obejmuje konta, które prowadzi się „dla porządku", i które wymagają z natury swej szczególnej czujności oraz takie, które służą do uregulowania pozycyj stanu czynnego i biernego.

Klasa 3. — Działalność przemysłowa mająca swoją podstawę w klasie 0 i 1, przejawia się następnie w zakupach surowców, gotowych wyrobów, materiałów pomocniczych, które razem z zapasami są zgrupowane w tej klasie.

Klasa 4. — Z działalnością przedsiębiorstwa są związane wydatki. Z wyjątkiem tych, które są rejestrowane w kl. 0, 2, 3 i 9, wydatki są wciągane w klasę 4 i ugrupowane rodzajowo.

Klasa 5. — Dla potrzeb księgowości kosztów własnych, ściśle mówiąc dla celów kalkulacyjnych, nakłady i koszty winny być następnie ugrupowane według ich przeznaczenia. Konta repartycyj dozwalają na rozdzielenie tych nakładów i kosztów wg oddziałów. One gwarantują także łączność między księgowością kalkulacyjną i księgowością finansową

Klasa 6. — Konta kosztów poszczególnych oddziałów.

Klasa 7. — Klasa ta obejmuje konta kosztów własnych świadczeń danego przedsiębiorstwa a także ceny kosztów własnych działalności ubocznej i finansowej. Cena kosztów własnych świadczeń zasadniczych (produkcji zasadniczej) dzieli się na koszty wytwarzania i koszty ogólne zarządzania.

Klasa 8. — W tej klasie jest zarejestrowana sprzedaż wraz z wpływami z działalności ubocznej i finansowej, które trzeba wykazywać oddzielnie. Jedynie wpływy mające charakter wyjątkowy, są rejestrowane w klasie 9.

Klasa 9. — Wynik działalności zasadniczej, ewent. ubocznej i finansowej ujawnia się w klasie 9.

B. Ramy księgowości uproszczonej

Ramy te powinny być używane przez przedsiębiorstwa, które nie prowadzą ścisłej kalkulacji jednostki świadczeń. Ramy te nie zawierają klasy 5, 6 i 7. Poza tym niektóre konta klasy 3 i 9, używane w planie kompletnym, nie są przewidziane dla tego planu.

Klasa 3. — Konta od 35 do 38 zostają zazwyczaj wolne w planie uproszczonym.

Klasa 9. — Przedsiębiorstwa nie prowadzące ścisłej kalkulacji kosztów własnych, otwierają w klasie 9 tylko jedno konto eksploatacji nr 91 (eksploatacja ogólna).

C. Formy księgowości — Księgi obowiązkowe — Data zamknięcia ksiąg

Księgowość powinna być zasadniczo prowadzona według zasad systemu podwójnego. Wybór techniki przepisywania (przebitki, kart dziurkowanych itp.) jest pozostawiony dowolnej decyzji przedsiębiorstwa. Tak samo jeden dziennik i księga główna mogą być zastąpione przez kilka dzienników i ksiąg głównych, prowadzonych w formie ksiąg, czy na kartach luźnych.

Jeżeli księgowość centralna (główna) przedsiębiorstwa znajduje się we Francji a księgowość pomocnicza zagranicą, albo jeżeli księgowość pomocnicza prowadzona we Francji zostaje obciążona wydatkami księgowości zagranicznej, przedsiębiorstwa winny móc wykazać całkowitą słuszność zapisów scentralizowanych albo tych wydatków, którymi została obciążona.

Przepisy K. H. (Rozdz. II. art. 8 do 11) odnoszące się do prowadzenia dziennika i księgi inwentarzowej pozostają w mocy i mogą być uzupełnione przez następujące przepisy.

Przedsiębiorstwa, które nie prowadzą stałego inwentarza ewidencji ilościowej, powinny prowadzić dziennik zakupów.

Księga ta zawiera zakupy wg rodzajów towarów, księgowane w dniu nadejścia faktury. Wyszczególnia się w niej nie tylko ceny, ale takie ilości, aby przy końcu okresu można było obliczyć cenę przeciętną jednostki. Księga ta zastępuje przedsiębiorstwom rejestr, którego prowadzenie jest przepisane przez art. 15 kodeksu ogólnego podatków bezpośrednich.

Poza tym każde przedsiębiorstwo, które nie jest w drodze wyjątku upoważnione do prowadzenia ksiąg systemu pojedynczego, jest obowiązane prowadzić:

1. księgę główną, przeznaczoną do wykazywania, w porządku rzeczowym, operacji zaksięgowanych w porządku chronologicznym w dzienniku,
2. księgę bilansową, która gromadzi okresowo w jednej tablicy konta księgi głównej. Bilans powinien być zestawiony przy końcu każdego okresu rachunkowego,
3. dziennik kasowy,
4. dziennik bankowy i czeków pocztowych, prowadzone z dnia na dzień,
5. księga płac.

Dziennik może być połączony z księgą główną.

Dziennik generalny (centralny) i księga inwentarzowa powinny być numerowane, parafowane i wizowane. Przy innych księgach to nie obowiązuje. Księgi te (służące księgowości) należy przechowywać przez 10 lat, licząc od daty ostatniego zapisu.

D. Zasady księgowania oraz udokumentowanie zapisów

Dochody pochodzące z wszelkiego rodzaju działalności (zasadniczej, ubocznej i finansowej) są rejestrowane w klasie 8, z wyjątkiem tych, które mają charakter wyjątkowy (wpływy z wierzytelności odpisanych, obniżenie podatku, wygrane loteryjne), które są rejestrowane w kl. 9. Faktura musi poza innymi danymi posiadać następujące wyszczególnienia: w nagłówku: nazwisko i adres sprzedającego, nazwisko i adres kupującego, datę, warunki sprzedaży, dostawy i zapłaty, rodzaj i ilość towarów, cenę jednostkową, sumę ogólną, opłaty i koszty nie włączone w cenę, potrącenia związane z zapłatą, rabaty i opusty na towarze.

Natomiast nie powinny figurować we fakturze potrącenia i należytości odnoszące się do sprzedaży dawnych. Te potrącenia winny być przedmiotem specjalnych not kredytowych.

Wydatki są księgowane, zależnie od rodzaju w ciężar kont klasy 0, 2, 3, 4 i 9 — a na dobro odpowiednich kont klasy 1. Są rejestrowane w porządku chronologicznym: w klasie 0 — (konto główne 06): koszty założenia, koszty pierwszego urządzenia, koszty powiększenia kapitału, koszty emisji obligacji i koszty nabycia nieruchomości.

w klasie 2. — (konto główne 20): ceny nabycia albo budowy nieruchomości;
w klasie 3. — (konto główne 31- 34): zakupy surowców, towarów i opakowania;
w klasie 4. — (konta główne od 41 do 48): wydatki eksploatacji z wyjątkiem zakupów wpisanych w klasie 3;
w klasie 9. — (972 i 974 — Straty i zyski z lat ubiegłych i straty i zyski wyjątkowe): różne wydatki, mające charakter wyjątkowy.

We wszystkich tych wypadkach wydatki muszą być wyszczególnione. Każdy zapis musi być udokumentowany. Odnosi się to do stosunków zewnętrznych i wewnętrznych (bony kasowe, obieg surowców itp.). Dokumenty księgowe muszą być datowane i numerowane. Dla numeracji przedsiębiorstwa mogą się posługiwać: — albo 1) jednym ciągiem numerów. W tym wypadku może być przewidzianych kilka serii numerów. Numery muszą być zaznaczane w księgach, — albo 2) numerami stron i pozycji dziennika, w którym operacje są wciągnięte, pod warunkiem, że wszystkie pozycje danej strony są zapisane.

Dowody księgowe starannie uporządkowane należy przechowywać:

a) przez 10 lat od daty ostatniego zapisu, gdy chodzi o dowody dotyczące stosunków zewnętrznych;
b) przez 3 lata, gdy chodzi o dowody zewnętrzne.

Przez 10 lat należy przechowywać:

1) tablice statystyczne, kalkulacje ceny kosztów własnych (z wyjątkiem tych przedsiębiorstw, które tej kalkulacji nie prowadzą),
2) arkusze rozliczenia kosztów.

E. Przedkładanie dokumentów księgowych

Dokumenty księgowe mogą być przedkładane. Wgląd w dokumenty jest zastrzeżony dla osób trzecich specjalnie do tego upoważnionych, szczególnie dla urzędników administracji publicznej.

Bilanse, konta eksploatacji i konta strat i zysków, są obowiązani przedkładać ci, którym prawo to nakazuje. Celem publikacji jest umożliwienie zorientowania się osobom zainteresowanym.

F. Sankcje

Plan kont nie osiągnie swoich zamierzeń, o ile przepisy tego planu nie zostaną ściśle wprowadzone w życie przez wszystkie przedsiębiorstwa, które plan obowiązuje.

Jest rzeczą konieczną, aby w prawie księgowym przewidzieć sankcje dla tych przedsiębiorstw, które planu i norm dotyczących kontowań nie przestrzegają.

Przewidziane kary są następujące:

art. 1: Dla zastosowania art. 12 i 586 K. H. mogą być wzięte pod uwagę tylko księgi prowadzone według zasad planu kont.

art. 2: Kary za przekroczenie odnośnych przepisów K. H. są wymierzone albo z urzędu przez zainteresowany organ administracji państwowej, albo na podanie osób zainteresowanych. Wyznacza się kary dopiero po uprzednim porozumieniu się z Komisją Planu Kont.

Komisja Planu Kont wydaje opinię o charakterze karnym przewinienia. Nie wypowiada się ona co do rozmiaru przestępstwa, ani co do tego, kto jest odpowiedzialny za przewinienie i czy działał ze złą wolą:

art. 3: Przekroczenie przepisów obecnego kodeksu są karane:

— w wypadku pierwszego przewinienia grzywną od 500—5.000 frcs.,
— w wypadku recedywy w ciągu 5 lat grzywną od 5.000—100.000 frcs.

Jeżeli przewinienie zostało popełnione świadomie, osoba winna jest karana aresztem od 15 dni do 2 lat a grzywną nie niższą jak 5.000 frcs. W wypadku przewinień szczególnie poważnych i powtarzających się winny może być ukarany na okres nie krótszy niż 2 lata zakazem prowadzenia przedsiębiorstwa, objęcia stanowiska gerenta, naczelnego dyrektora albo członka zarządu spółki, albo księgowego - rzeczoznawcy lub księgowego zaufanego (d'expert compteble et compteble agréé).

Przekroczenie tych zakazów jest karane zgodnie z prawem powszechnym więzieniem od 6 mies. do lat 2 i grzywną od 5.000—100.000 frcs. albo jedną z tych kar.

art. 4: Karnie odpowiedzialni za te przewinienia są:

1. kierownik przedsiębiorstwa, pełnomocnik, dyrektor naczelny, którzy w księgowości nie stosują się do przepisów obecnego kodeksu,
2. księgowy, który ma obowiązek prowadzenia prawidłowej księgowości. Lecz jego odpowiedzialność nie zwalnia kierownictwa przedsiębiorstwa — w wypadku współwiny,
3. komisja rewizyjna, która wobec Walnego Zgromadzenia rocznego zaniedbała sprawozdanie z prowadzenia ksiąg, albo złożyła niezgodne z rzeczywistością zapewnienie o należytym prowadzeniu ksiąg.

(z francuskiego oprac. S. W.)

Sankcje są rzeczywistością — reszta posiada od lat tylko postać projektów, które w rachunkowości, w każdej długości i szerokości geograficznej, trudno przybierają kształty rzeczywiste. Taki już jest los rachunkowości i jej całej problematyki. *(rr)*

Projekt francuskiego planu kont

Klasa 0.	Klasa 1.	Klasa 2.	Klasa 3.	Klasa 4.
		Konta „ruchu“		
		Konta uczestniczące w wynikach		
Konta statystyczne	Konta finansowe	Konta przejściowe Konta regulujące Konta zastawnicze	Konta eksploatacji	
			Konta zapasów i zakupów	Konta wydatków (wg rodzaju)
00. Tereny i budynki 01. Maszyny i narzędzia 02. Inne urządzenia i ruchomości 03. Wartości niematerialne 04. Inwestycje pozazakładowe 05. Inwestycje zamortyzowane 06. Koszty założenia 07. Kapitał i rezerwy 08. Zobowiązania długotermin. przekraczające 1 rok 09. Pożyczki (przekraczające 1 rok)	10. Pożyczki krótkoterminowe 11. Udziały 12. Papiery wartościowe 13. Czeki i weksle obce i kupony do zainkasowania 14. Klienci i inni dłużnicy 15. Konta bankowe i konta czeków pocztowych 16. Kasa 17. Zobowiązania krótkotermin. 18. Akcepty 19. Dostawcy i inni wierzyciele	20. Urządzenia w budowie 21. Konta filii albo zakładów autonomicznych 22. Konta sprostowań 23. Konta regularne aktywa 24. Konta regularne pasywa 25. Umorzenia 26. Fundusze odnowienia 27. Pokrycie za nadzwyczajne straty 28. Fundusze emerytalne 29. Zaangażowania (poręczenia, kaucje)	30. Zapasy 31. Zakupy surowców 32. Zakupy wyrobów gotowych 33. Zakupy towarów handl. 34. Zakupy opakowania 35 Zakupy surowców przyjęte przez magazyn 36. Zakupy wyrobów gotowych przyjęte przez magazyn 37. Zakupy towarów handl. przyjęte przez magazyn 38. Zakupy opakowania przyjęte przez magazyn	40. Koszty osobowe 41. Wolne 42. Podatki i opłaty 43. Wydatki związane z ruchomościami i nieruchom. 44. Transporty i podróże 45. Dostawy zewnętrzne 46. Koszty ogólnego zarządzania 47. Koszty finansowe 48. Wydatki nieprzewidziane

Klasa 5.	Klasa 6.	Klasa 7.	Klasa 8.	Klasa 9.
Kalkulacja ceny kosztów własnych			Konta sprzedaży i rezultatów	
Konta repartycji	Konta kosztów według oddziałów	Konta ceny kosztów własnych fabrykatów	Konta sprzedaży i innych wpływów	Konta wyników
50. Surowce, wyroby gotowe i towary handl. rozdzielone 51. Wydatki osobowe rozdziel. 52. Podatki i opłaty rozdzielone 53. Wydatki związane z ruchom. i nieruchom rozdzielone 54. Dostawy zewn. rozdzielone 55. Transporty i podróże rozdzielone 56. Wydatki ogólnego zarządz. rozdzielone 57. Wydatki finansowe rozdziel. 58. Nieprzewidziane 59. Ciężary rozdzielone (koszty)	60. Koszty zaopatrzenia 61. Koszty warsztatów fabrycznych 62. .... 63. .... 64. Koszty usług handlowych 65. Koszty działalności ubocznych i finansowych 66. .... 67. .... 68. Koszty administracyjne 69. Koszty finansowe	70. Koszty wytwarzania 71. .... 72. .... 73. .... 74. Koszty handlowe i sprzed. 75. Koszty działalności ubocznych i finansowych 76. .... 77. .... 78. .... 79.	80. .... 81. Sprzedaż towarów handl. i wyrobów gotowych 82. .... 83. Sprzedaż odpadków 84. Potrącenia ze sprzedaży 85. Wpływy z działalności ubocznej i finansowej 86. Opusty, rabaty i zwroty otrzymane, Premie sprzedaży i odstępne 87. .... 88. .... 89.	90. Konta różnic w repartycji 91. .... 92. Produkcja zasadnicza 93. .... 94. .... 95. Produkcja uboczna 96. Interesy finansowe 97. Konta strat i zysków 98. Wyniki działalności 99. Bilans

Z PRAKTYKI - dla praktyki!

1. **Rachunki i dowody równoważne** — (wg „Przeglądu Rynkowego").

Art. 4 ust. 1 ustawy o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym nakłada na wszystkie przedsiębiorstwa obowiązek posiadania rachunków, albo innych dowodów równoważnych. Zaraz w nast. zdaniu ustawa określa cel, jakiemu mają służyć te rachunki i inne dowody równoważne. Oto one mają być udokumentowaniem ceny zakupu towarów posiadanych przez kupca na składzie, czyli inaczej mają być dowodem wysokości ceny zapłaconej przez kupca za poszczególne towary. Poza udokumentowaniem ceny, rachunek ma zawierać personalia sprzedawcy.

Reasumując stwierdzimy, że rachunek powinien zawierać następujące dane **(z punktu widzenia ustawy o zwalczaniu drożyzny):**

a) cena zakupu towarów, przy czym nie ma żadnych wymagań co do podania ceny jednostkowej,
b) imię i nazwisko lub firmę sprzedawcy,
c) adres sprzedawcy.

Obok udokumentowania ceny zakupu rachunkiem ustawa dopuszcza też udokumentowanie ceny tzw. dowodem równoważnym. Wytłumaczenia co należy uznać za inny dowód równoważny szukać będziemy w innych przepisach oraz w dodatkowych wyjaśnieniach przez Biuro Cen. Przede wszystkim za inne dowody równoważne będą uznanę rachunki wystawiane przez osoby prywatne, nie trudniące się zawodowo handlem. W tych wypadkach personalia sprzedawcy muszą być ustalone na podstawie dowodu tożsamości.

Za inny dowód równoważny z rachunkiem będzie uważany też wykaz towarów z cenami ustalonymi przez Izbę Przemysłowo-Handlową, a to w myśl wyjaśnienia Biura Cen z dnia 31. VII. 47 znak CE/I/180. Podobnie za inne dowody równoważne będą uznane wykazy towarów poniemieckich przeszacowanych o cenach zatwierdzonych przez Izbę Przemysłowo-Handlową, a to na podstawie pisma Biura Cen z dn. 25. XI. 47 znak CE/II/O/550/1465.

Dowód równoważny stanowić będą też listy towarów ujawnionych na podstawie ustawy o ulgach inwestycyjnych, przy czym w tym wypadku ceny nie wymagają zatwierdzenia.

Dowody wewnętrzne, sporządzone przez kupca, czyniące zadość warunkom przepisanym przez Ministerstwo Skarbu — okólnik z 9 czerwca 1947 r. nr 135 tzn. zawierające firmę sprzedawcy i jego adres i sporządzone przez kupca bezpośrednio po dokonaniu zakupu, też winny być uznane za inny dowód równoważny.

W wypadku ustalenia przez Biuro Cen jednolitego mnożnika w stosunku do cen przedwojennych na pewną grupę towarów, udokumentowania ceny towaru nie będziemy szukać w rachunku, a w przedwojennym cenniku, a zatem w wypadkach ustalenia mnożników, innym dowodem równoważnym będzie nie rachunek, a cennik przedwojenny tych towarów.

W praktyce mamy często do czynienia z tym, że towar jest już na składzie, a rachunek jeszcze nie nadszedł. W tych wypadkach można będzie rachunek zastąpić dowodem wewnętrznym, który będzie zawierać takie dane jak: określenie towaru, cena umówiona lub przypuszczalna towaru, firma i adres dostawcy, data nadejścia towaru, podpis kupca wzgl. magazyniera.

Jak więc z powyższych krótkich uwag wynika, jest to zresztą podyktowane koniecznością życia codziennego — ustawa wprowadza pojęcie „dowodów równoważnych z rachunkiem" po to by nie hamować zdrowego i korzystnego gospodarczo ruchu towarów.

---

2. **Zysk brutto przedsiębiorstw przemysłowych**

Biuro Cen Ministerstwa Przemysłu i Handlu wyjaśniło, że na razie nie ustala zysków, związanych z procesem produkcyjnym towarów w przedsiębiorstwach przemysłowych nie będących własnością państwa lub pod zarządem państwowym.

Przedsiębiorstwo przemysłowe może sprzedawać swoje produkty po cenach fabrycznych do dalszej odsprzedaży przedsiębiorstwom handlu hurtowego, wzgl. przedsiębiorstwom handlu detalicznego i może także sprzedawać swoje produkty we własnych sklepach hurtowych i detalicznych i pobierać odpowiednio dozwolone zyski dla danego rodzaju sprzedaży (hurt - detal).

Przedsiębiorstwo przemysłowe (wytwórcze) może pobierać w obrocie detalicznym własnego sklepu zysk brutto dozwolony dla detalu od ceny własnej fabrycznej pod warunkiem, że obok formalnych dokumentów, wymaganych obowiązującymi przepisami prawa przemysłowego i podatkowego w odniesieniu do przedsiębiorstwa przemysłowego, posiada także: zezwolenie na prowadzenie przedsiębiorstwa handlu detalicznego; kartę rejestracyjną dla przedsiębiorstw handlu detalicznego; prowadzi odrębne księgi handlowe dla przedsiębiorstwa przemysłowego (wytwórczego) i przedsiębiorstwa handlu detalicznego; towary sprzedawane w detalu są fakturowane i księgowane na rachunkach obrotów przedsiębiorstwa przemysłowego i na rachunkach obrotów przedsiębiorstwa handlu detalicznego, oraz prowadzi powyższe przedsiębiorstwa w myśl obowiązujących przepisów prawa handlowego i podatkowego. W przypadku wyznaczenia na towar ceny maksymalnej, kupiec nie może jej w żadnym razie przekroczyć.

---

3. **Przykład na sposób kontowania Funduszu Akcji Socjalnej** (dla sektora państwowego)

Zarządzenie Nr 17/A-3 Zjednoczenia Przemysłu Lotniczego w sprawie rozrachunku i księgowania Funduszu Akcji Socjalnej.

Na podstawie instrukcji ES-F-8 z dnia 30. X. 47, instrukcji F-1 z dn. 10. XI. 47 Depart. Finansowego M. P. i H. oraz okólnika Nr 2/48 r. z dn. 9 stycznia rb. C. Z. P. Met. w sprawie **Funduszu Akcji Socjalnej**, ustala się następujące zasady rozrachunku i księgowania powyższego funduszu.

A. Zakłady podległe Zjednoczeniu

1. Zakłady, podległe Zjednoczeniu, obciążają co miesiąc rachunek kosztów (konta 416 i 426) sumą wynoszącą 7% płac. Przez sumę płac rozumie się kwoty księgowane na kontach kosztów osobowych 410, 411, 420 i 421. Odpowiednika powyższego obciążenia jest równoczesne uznanie następujących kont:

— Zjednoczenie Przemysłu Lotniczego z tytułu wpłat na Fundusz Akcji Socjalnej (4%).

— Fundusz Akcji Socjalnej (3%) do dyspozycji fabryki w grupie 187 j. p. k.

2. Zakłady przesyłają do Zjednoczenia zawiadomienie o zaksięgowaniu Funduszu Akcji Socjalnej, na blankiecie firmowym, według załączonego wzoru. Termin nadesłania zawiadomienia wyznacza się najdalej do dnia 15 każdego miesiąca za miesiąc ubiegły.

3. Zakłady Pracy przelewają 4% sumy funduszu Akcji Socjalnej na rachunek żyrowy Zjednoczenia w Narodowym Banku Polskim w Warszawie.

Sumą przelewu należy obciążyć rachunek ZPL — Funduszu Akcji Socjalnej.

Przelewu do Zjednoczenia należy dokonywać w I kwartale 2 razy miesięcznie tj. do dnia 16 i 30 każdego miesiąca, zaznaczając o celu przelewu na blankiecie przekazowym.

4. Zakłady, upoważnione do wydatkowania sum w I kwartale rb. na bieżące potrzeby swoich placówek socjalnych w ramach pozostałych 3% funduszu, księgują te wydatki na konta Nr 2900-2919, przy czym przy zamknięciu rocznym salda tych kont ulegają przeniesieniu na konto Nr 187, które winno być wykazane w bilansie jako konto „Rozliczeń międzyokresowych z tytułu akcji socjalnej".

B. Zjednoczenie

5. Sumami zawiadomień o 4% Funduszu Akcji Socjalnej, otrzymywanych z fabryk, Zjednoczenie obciąża rachunki poszczególnych fabryk, prowadzone w grupie 161 dla każdej fabryki oddzielnie, a uznaje konto „Centralnego Zarządu Przemysłu Metalowego — rachunek Akcji Socjalnej" — konto Nr 1607.

6. Otrzymane kwoty z fabryk z tytułu 4% Funduszu Akcji Socjalnej Zjednoczenie przekazuje zbiorowo do C. Z. P. M. „rachunek Funduszu Akcji Socjalnej CZPM" w Narodowym Banku Polskim w Warszawie w dniach do 5 i 20 każdego miesiąca, przesyłając równocześnie w 2 egzemplarzach, z których 1 adresowany do Wydz. Finansowego, drugi zaś do Wydziału Socjalnego C. Z. P. M. Wykaz podległych Zakładów Pracy, dokonywujących przelewów, wysokość Funduszu Płac od którego zostało obliczone 3% + 4% na Fundusz Akcji Socjalnej oraz wysokość kwot stanowiących 3% i 4% sumy płac. Sumami przelewów Zjednoczenie obciąża konto Nr 1607 — CZP. Met. rachunek Akcji Socjalnej.

7. Z tytułu Akcji Socjalnej samego Zjednoczenia, obliczenia i księgowanie rozrachunku przeprowadza Zjednoczenie podobnie jak w fabrykach tj. za 7% Funduszu Akcji Socjalnej obciąża konta 4160 i 4260 a uznaje:

— 4% funduszu konto 1607 — C. Z. P. Met.

— 3% funduszu konto 1870 przeprowadzając wydatki w ramach 3% jak w p. 4 niniejszego zarządzenia.

(F i r m a)

Rozliczenie Funduszu Akcji Socjalnej
dla Zjednoczenia Przemysłu Lotniczego
w Warszawie

Zawiadamiamy, że zapisaliśmy na dobro Waszego konta, rk z tytułu wpłat na Fundusz Akcji Socjalnej (4%) sumę zł ....
(słownie złotych: ....
według obliczenia za miesiąc: ....

Sumy płac: konto Nr 410 — zł ....
konto Nr 411 — zł ....
konto Nr 420 — zł ....
konto Nr 421 — zł ....
Razem: zł ....

od powyższej sumy
4% — stanowi zł ....
3% — stanowi zł ....
Razem: ....

Główny Księgowy — Pieczęć i podpis Zakładu

————

4. Instrukcja o sposobie księgowania przelewów przewidzianych w uchwale Rady Ministrów z dn. 21. VIII. 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego.

Podajemy powyższą instrukcję na skutek zapytania p. E. K. z Nowej Rudy. Instrukcja brzmi:

1. Wpłaty do Urzędów Rewizyjnych z tytułu podatku dochodowego, do Narodowego Banku Polskiego na r-ki sum obrotowych Zjednoczeń lub Centralnych Zarządów z tytułu nadwyżek środków obrotowych oraz do Banku Gospodarstwa Krajowego na r-ki inwestycyjne i amortyzacyjne z tytułu odpisów amortyzacyjnych oraz środki wypłacone z zysków tytułem premii załogi winny być księgowane w ciężar grupy 085.

2. Środki otrzymane w drodze finansowania na uzupełnienie środków obrotowych z rachunków sum obrotowych Zjednoczeń lub Centralnych Zarządów w Narodowym Banku Polskim, na inwestycje z rachunków inwestycyjnych przedsiębiorstw w Banku Gospodarstwa Krajowego oraz na kapitalne remonty z rachunków amortyzacyjnych z przedsiębiorstw w Banku Gospodarstwa Krajowego winny być księgowane na dobro grupy 086.

3. W tym celu w grupie 08 należy otworzyć następujące konta:

Środki odprowadzone

0850 Amortyzacja na inwestycje
0851 Amortyzacja na kap. remont.
0852 Nadwyżki środków obrotowych
0853 Podatek dochodowy
0854 Premia załogi
0855 W.
0856 W.
0857 W.
0858 Amortyzacja r. 1945, 1946 i 1947
0859 Środki odprowadzone ubiegłych lat

Środki otrzymane

0860 Finansowanie inwestycji
0861 Finansowanie kapitalnych remontów
0862 Uzupełnienie środków obrotowych
0863 W.
0864 W.
0865 W.
0866 W.
0867 W.
0868 Dotacje na spłatę kredytów inwestycyjnych
0869 Środki otrzymane z ubiegłych lat.

Zapisy na wymienionych kontach są dokonywane w remoncie rzeczywistych wypłat lub wpłat, z tytułów powyżej przewidzianych.

4. W bilansach przedsiębiorstw wprowadza się w aktywie rozdział I a pod nazwą „środki odprowadzone", zaś w pasywie rozdział I a pod nazwą „środki otrzymane". W rozdziałach tych winny być wyszczególnione poszczególne tytuły wpłat i wypłat zgodnie z przewidzianą w ust. 3 nomenklaturą.

5. Po sporządzeniu rocznego zamknięcia rachunkowego zapisy na kontach 0850 — 0858 podlegają prze-

niesieniu na konto 0859 zaś zapisy na kontach 0860 — 0868 na konto 0869, na których w następnych zamknięciach rachunkowych (miesięcznych, kwartalnych i rocznych) są wskazywane w jednej ogólnej sumie.

6. Wpłaty dokonane faktycznie do 1. I. 1948 z tytułu podatku dochodowego, na Państwowy Fundusz Inwestycyjny (z potrąceniem sum zużytych na spłatę zadłużenia z tytułu kredytów inwestycyjnych), z tytułu amortyzacji na „Rachunek Funduszu Amortyzacyjnego" (z potrąceniem sum zużytych do dnia 1. I. 1948 r. na spłatę kredytów inwestycyjnych) — bez względu na to w jaki sposób zostały zaksięgowane, winny być przeniesione na konto 0859.

Sumy wpłacone przez przedsiębiorstwa podległe Centralnemu Zarządowi Przemysłu Włókienniczego do dnia 1. I. 1948 r. na Fundusz 3R z potrąceniem sum z tego funduszu otrzymanych, podlegają przeniesieniu na konto 0859. Nadwyżki sum otrzymanych z Funduszu 3 R ponad sumy wpłacone na ten fundusz podlegają przeniesieniu na konto 0869.

Księgowania objęte niniejszym ustępem winny być dokonane po bilansie zamknięcia za rok 1947.

7. Sumy amortyzacji z lat 1945, 1946 i 1947 zużyło po 1. I. 1948 r. na spłatę kredytów inwestycyjnych innych przedsiębiorstw podlegają zaksięgowaniu:

a) w przedsiębiorstwach, których amortyzacja została zużyta na spłatę kredytów inwestycyjnych innych przedsiębiorstw w ciężar konta 0858 pod nazwą „Amortyzacja z 1945, 1946 i 1947 r."

b) w przedsiębiorstwach, których zadłużenie z tytułu kredytów inwestycyjnych zostało spłacone z amortyzacji innych przedsiębiorstw na dobro konta 0868 pod nazwą „Dotacje na spłatę kredytów inwestycyjnych".

Na dobro tego samego konta (0868) należy zaksięgować wszelkie inne sumy otrzymane po 1. I. 1948 r. z jakiegokolwiek źródła na spłatę zadłużenia z tytułu kredytów inwestycyjnych zaciągniętych do 1. I. 1948 r.

Po bilansie zamknięcia za rok 1948 saldo konta 0858 podlega przeniesieniu na konto 0859 zaś saldo konta 0868 na konto 0869.

8. Sumy otrzymane w r. 1947 na uzupełnienie własnych środków obrotowych z rachunków sum obrotowych Zjednoczeń lub Centralnych Zarządów, należy zaksięgować na dobro konta 0862, sumy zaś wpłacone z tytułu nadwyżek środków obrotowych na te rachunki w ciężar konta 0852.

Po zamknięciu rachunkowym za rok 1948 konto 0862 podlega przeniesieniu na konto 0869, konto zaś 0852 na konto 0859."

ABC... KSIĘGOWEGO

Szybkość obrotu towarowego

Towar, pozostający na składzie w przedsiębiorstwie, powoduje koszty, związane z jego magazynowaniem a ponadto ulokowane i unieruchomione w tym towarze środki obrotowe pieniężne nie biorą udziału w procesach gospodarczych.

Nie jest tedy obojętne, jak długo przeciętnie pozostaje towar na składzie, od chwili zakupu do chwili sprzedaży.

Szybkość obrotu towarowego stanowi więc jeden z podstawowych elementów przy ustalaniu normatywów środków obrotowych, określających wysokość niezbędnej gotówki dla spełnienia przez przedsiębiorstwo zadań, do których zostało powołane.

Porównywanie szybkości obrotu towarowego w przedsiębiorstwach należących do jednej gałęzi przemysłowej, w ramach organizacyjnych Centralnych Zarządów i Zjednoczeń, stanowi narzędzie oceny gospodarności przedsiębiorstw i kontroli preliminarzy finansowych. Jeżeli obrót towarowy w przedsiębiorstwie jest szybki, wówczas większy jest zysk, a tym samym większa szybkość obrotu może wpływać na obniżkę ceny wyrobów.

Ustalenie szybkości obrotu towarowego wiąże się ściśle z pojęciem średniego zapasu towarów na składzie, który uzyskuje się najczęściej przez zsumowanie wartości remanentów na początku roku operacyjnego i remanentów, wykazywanych na koniec każdego miesiąca, przy czym ogólną wartość tych remanentów dzieli się przez trzynaście.

Jeżeli nie można tych remanentów uzyskać w końcu poszczególnych miesięcy, wówczas należy z konieczności dodać remanent początkowy i remanent z końca roku, a otrzymaną wartość podzielić przez dwa, otrzymując średni zapas towarów.

Niech początkowy remanent towarów wynosi np. zł 750.000,— a końcowy zł 90.000,—, wówczas średni zapas posiada wartość:

$$S = \frac{750.000,\!— + 90.000,\!—}{2} = \text{zł } 420.000,\!—.$$

Dla uzyskania szybkości obrotu towarowego, średni zapas towarów (S) dzieli się przez sumę całorocznej sprzedaży (N) i otrzymany iloraz mnoży się przez 360 dni:

$$\frac{S \cdot 360}{N} = \text{szybkość obrotu tow. w dniach.}$$

Jeżeli tedy sprzedaż w powyższym przykładzie wyniosła w ciągu roku np. zł 1.200.000,—, wówczas szybkość obrotu towarowego wynosi:

$$\frac{420.000,\!— \cdot 360}{1.200.000,\!—} = 126 \text{ dni},$$

t. zn. że średni zapas towarów pozostaje w magazynie przez 126 dni, zanim zostanie całkowicie wysprzedany.

Przedsiębiorstwo obraca się w ciągu roku średnim zapasem towarów mniej więcej trzykrotnie 360 : 126). Szybkość obrotu towarowego zależy od branży. Obrót jest tym szybszy, im bardziej asortyment wyrobów odpowiada powszechnym potrzebom społeczeństwa.

W obliczeniach powyższych zawarta jest jednak pewna nieścisłość, ponieważ w obrachunku porównywane są dwie różne nieporównywalne wielkości, tj. średni zapas towarów oraz wartość sprzedaży (obrotu), w której mieszczą się nie tylko elementy materiałowe, lecz ponadto robocizna, ogólne koszty pośrednie, zysk itp.

Dla ścisłości obliczeń należy tedy przyjmować koszt własny towarów, pobranych z magazynu w ciągu roku do produkcji i sprzedanych, który uzyskuje się według następującego obrachunku:

1) remanent towarów na magazynie na początku roku . . . . a
2) plus zakup towarów na magazyn w ciągu roku b
3) od sumy (a + b) odjąć zapas towarów z końcem roku, uzyskując koszt własny towarów. sprzedanych w ciągu roku.

Oznaczmy koszt własny towarów sprzedanych w ciągu roku przez X, wówczas szybkość obrotu towarowego obliczać się będzie według wzoru:

$$\frac{S \cdot 360}{X}$$

Jan Kujawski.

To i owo — Z KRAJU I ZAGRANICY

Z KRAJU...

1. Czterokrotnie wzrosły wpływy z podatków.

Wpływy z podatków bezpośrednich i opłat skarbowych za 1947 r. wyniosły 82.736 milionów zł. Na podatek obrotowy przypada 39.252 miliony zł, na dochodowy 27.916 milionów zł, od wynagrodzeń 7.461 milionów zł, na gruntowy udział Skarbu Państwa 3.949 milionów zł, od wzbogacenia wojennego 0.241 milionów zł, od nabytych praw majątkowych 1.059 milionów zł, od opłat skarbowych 1.374 miliony zł i na pozostałe należności (grzywny, dodatki za zwłokę itd.) 1.484 miliony zł.

W stosunku do 1946 r., wpływy z podatków bezpośrednich i opłat skarbowych wzrosły w 1947 r. prawie czterokrotnie.

2. Pierwsza próba centralizacji księgowości.

„Przemysł Szklarski" (Nr 1/48) podaje:

„Na drodze do racjonalnej organizacji przemysłu państwowego zostało zalecone jako jeden z etapów, centralizacja księgowości zakładów w Zjednoczeniach, które w najbliższej przyszłości stać się mogą skomasowanymi przedsiębiorstwami przemysłowymi.

W przemyśle szklarskim nie łatwe to zadanie w trudnych warunkach niedostatecznego pomieszczenia biurowego, rozwiązało pierwsze Północne Zjednoczenie w Piotrkowie, które do końca ubiegłego roku scentralizowało całkowicie księgowość swych zakładów".

Z ZAGRANICY...

Budżety . . . Budżety . . .

Norwegia:

3. Gospodarka państwowa w Norwegii.

W ostatnich dniach stycznia przedstawił minister finansów socjaldemokratycznego rządu Norwegii swój pierwszy preliminarz budżetowy. Bieżący budżet Norwegii wyrównuje się po raz pierwszy od zakończenia wojny, przy czym jednak po stronie przychodów istnieje deficyt w wysokości 213 milionów koron, który musi być pokryty pożyczkami.

Wydatki podnoszą się o 325 milionów, wpływy o 385 milionów. Po raz pierwszy w historii Norwegii osiągną podatki i daniny rekordową sumę ponad 2 miliardy koron. Podwyższono podatki od większego dochodu a obniżono od mniejszych dochodów. Spółki akcyjne będą odprowadzały 20% a nie jak dotąd 15% zysku. Największa pozycja wydatków przypada na departament socjalny z 602 milionami wobec 400 milionów ubiegłego roku finansowego. W przeciwieństwie do Szwecji, która redukuje wydatki wojenne, przeznaczono w Norwegii na obronę kraju 206 milionów wobec 190 milionów roku ubiegłego. Na cele obrachunku sądowego ze zdrajcami kraju przewidziano 140 milionów, zaś na lotnictwo cywilne 17,5 miliona, a więc dwa razy więcej niż w budżecie poprzednim.

W swojej mowie budżetowej podkreślił minister handlu Brufoss brak dewiz i sił roboczych i potrzebę ograniczenia inwestycji. Stan dewiz zmniejszył się o 285 milionów na 522 miliony, wobec czego import 1948, szczególnie import tekstyliów i samochodów musi ulec redukcji o pół miliarda.

Exposé ministra nacechowane było pewnym optymizmem. Norwegia, jak wyjaśnił, jest lepiej zagospodarowana jak przed rokiem i należy się spodziewać wzmożonej ekspansji w życiu gospodarczym.

Szwecja:

4. Budżet Szwecji na rok 1948.

Posiedzenie budżetowe sejmu szwedzkiego otworzył jak zwykle uroczyście król Gustav mową tronową. Budżet przedstawiony przez ministra finansów Wigforssa wykazuje 539 milionów koron nadwyżki przy 4,769 milionach wpływów. Głównymi cechami preliminarza jest silna zwyżka podatków konsumcyjnych, wzrost wydatków socjalnych i spadek sum przeznaczonych na obronę kraju. Mimo, że nie przewidziano nowych reform socjalnych i wszędzie poza tą dziedziną porobiono oszczędności, sumy preliminarzowe na ubezpieczenia społeczne i opiekę nad dzieckiem powiększono o rekordową sumę 388 milionów koron. Wydatki na obronę kraju zmniejszyły się na skutek skrócenia służby wojskowej, zniesienia kursów rekapitulacyjnych i obniżeniu kredytów na zakup materiału wojennego o 22 miliony. Około 400 milionów nadwyżek wpływów pochodzić ma z podatków nałożonych na tytoń, napoje alkoholowe i słodowe, bilety kinowe, czekoladę, preparaty kosmetyczne, futra, dywany, biżuterię, gramofony i inne artykuły luksusowe. Minister zaopatrzenia Sträng rozwiał nadzieje zniesienia reglamentacji w nadchodzącym roku, wyraził on nawet przypuszczenie, że restrykcje importowe stworzą konieczność wprowadzenia nowych reglamentacji.

Nowy budżet spotkał się w prasie szwedzkiej z nader krytycznym przyjęciem, to też już dziś należy się liczyć z tym, że różnice między zwolennikami a przeciwnikami socjaldemokratycznego planu gospodarczego zaostrzą się przed jesiennymi wyborami do parlamentu. W ogniu dyskusji, oprócz zagadnień polityki gospodarczej, stoją jeszcze: projektowana przez ministra sprawiedliwości reforma prawa o wolności prasy, a przede wszystkim kwestie obronności kraju.

Stany Zjednoczone:

5. Preliminarz Stanów Zjednoczonych.

Przedłożony Kongresowi przez prezydenta Trumana preliminarz budżetowy o łącznej kwocie 39,7 miliarda dolarów podniósł się w stosunku do poprzed-

niego okresu o 2 miliardy dolarów. Przyczyną tej podwyżki jest w pierwszej linii powiększenie się międzynarodowych zobowiązań Stanów Zjednoczonych.

W orędziu swym wyjaśnia prezydent Truman, że wydatki na obronę kraju i stosunki międzynarodowe pochłoną 46% budżetu na rok podatkowy 1949. „Pomoc" dla Europy, współudział w „odbudowie" Chin oraz przeprowadzenie powszechnej służby wojskowej w Stanach Zjednoczonych, oto główne projekty, które pociągnęły za sobą potrzebę zwiększenia środków. Z sum tych na pomoc zagranicy przeznaczono 4,4 miliarda dolarów, zaś sprawy międzynarodowe — wyłączając program obrony — pochłoną 7 miliardów dolarów, czyli 18% budżetu. Truman „ubolewa" nad tym, że koszty wojenne są tak wielkim obciążeniem dla narodu amerykańskiego.

„W nadchodzącym roku podatkowym — mówi on — 79% wydatków będą stanowiły bezpośrednie koszty wojenne, skutki wojny, wydatki na obronę kraju, służbę zagraniczną, odszkodowania dla weteranów i odsetki od długów wojennych. Tylko 21% wydatków przeznaczono na cele społeczne. Według obliczeń wpływy nadchodzącego roku podatkowego osiągną 44.477.000.000 dolarów, a więc niewiele mniej, niż w roku poprzednim. Toteż Truman ma zamiar obniżyć dług narodowy o 5¼ miliarda dolarów, co może się przyczynić do powstrzymania inflacji. Wpływy z ceł zmniejszą się prawdopodobnie w związku z obniżką taryf, uchwaloną na konferencji handlowej w Genewie.

Bank eksportowo-importowy będzie nadal udzielał pożyczek międzynarodowemu handlowi i popierał „rozwój gospodarczy" przede wszystkim półkuli zachodniej.

Największe wydatki z tzw. pomocy zagranicy przypadają na obszary okupowane. Wydatki te dokonywane są przez armię, a składają się głównie z dostaw żywności i innych towarów dla uniknięcia „chorób i niepokojów." Należy oczekiwać wzrostu tych wydatków w r. 1948 przede wszystkim z powodu silnego wzrostu cen, złych zbiorów w Niemczech, dalej szkód spowodowanych „burzami" w Japonii oraz z powodu brytyjskich trudności dolarowych.

Ponieważ Wielka Brytania nie jest w stanie pokryć kosztów dolarowych na dostawy do swojej strefy okupacyjnej w Niemczech, Stany Zjednoczone będą zmuszone przejąć te koszty, co powiększy amerykańskie wydatki na rok 1949. W obszarach szterlingowych będą nadal Anglicy finansowali zakupy.

Włochy:

6. **Kryzys finansów państwowych we Włoszech.**

Minister Einaudi przedłożył na dwóch posiedzeniach rady ministrów wyczerpujące sprawozdanie o położeniu finansowym państwa. Zajęto się przede wszystkim wpływami podatkowymi, które w preliminarzu budżetowym 1947/48 figurowały w kwocie 540 miliardów lirów, podczas gdy na podstawie ich wysokości na końcu roku kalendarzowego, można przypuszczać, że osiągną z końcem czerwca 800—850 miliardów a w przyszłym roku budżetowym przekroczą 900 miliardów.

Nie jest to jednak jedyne obciążenie podatników. Do podatków państwowych dołączają się jeszcze podatki komunalne w wysokości 100 miliardów lirów i przymusowe świadczenia socjalne obliczane na 220—230 miliardów, tak że rzeczywisty nacisk fiskalny wyraża się cyfrą 1100—1200 miliardów lirów.

Równocześnie ze wzrostem wpływów podatkowych wzrastają i to w większej mierze, wydatki państwowe. Preliminowana poprzednio suma 832 miliardów wymaga podniesienia do wysokości 1.208 miliardów, przy czym nie wliczono tu kosztów utrzymania cen politycznych. Podnoszenie się krzywej wydatków spowodowane jest — jak wyjaśnia minister Einaudi — przede wszystkim poważnymi wydatkami socjalnymi, częściowo zainwestowanymi w bonach skarbowych oszczędnościami narodowymi i depozytami w pocztowych kasach oszczędności. Dla zdobycia reszty brakujących kwot zastosuje rząd jak najostrzejsze środki oszczędności. Niepokojącą rzeczą jest stały przyrost obiegu banknotów, który na ultimo roku osiągnął rekordową sumę 787 miliardów lirów. Toteż słusznie kieruje prasa do rządu zapytanie „quo vadis?".

ZADANIE KONKURSOWE NR 2

Rozwiązanie zadania konkursowego

(patrz nr 4 „Rachunkowości — Podatków")

A. Tabela bilansowa

Treść:	Bilans surowy		Bilans sald		Bilans majątku		Bilans wyników	
1. Kasa	11.127.342,—	11.121.489,—	5.853,—		5.853,—			
2. P. K. O.	783.614,—	662.148,—	121.466,—		121.466,—			
3. Banki	9.180 326,—	6.078.383,—	3.101.943,—		3.101.943,—			
4. Rymesy	320 000,—	299.500,—	20.500,—		20.500,—			
5. Odbiorcy	4.133.619,—	3.466 010,—	667.609,—		811.171,—	143.562,—		
6. Dostawcy	10.163.910,—	12.198.713,—		2 034 803,—	95.816,—	2.130 619,—		
7. Traty	321.400,—	584.900,—		263.500,—		263.500,—		
8. Ruchomości	449.409,—	7.600,—	441 809,—		441.809,—			
9. Magazyny	3.360 000,—	—	3.360.000,—		3.360 000,—			
10. Towary	11.425.603,—	12.879.460,—		1.453.857,—	649.425,—			2.103.282,—
11. Koszty ogólne	751.619,—	59.501,—	692 118,—				692 118,—	
12. Podatki i opłaty	262 303,—	1.603,—	260 700,—				260 700,—	
13. Dyskont i odsetki	78.123,—	17.907,—	60.216,—				60.216,—	
14. Rachunek prywatny	567.201,—	567.201,—						
15. Kapitał	867.201,—	5.838.425,—		4.971.224,—		4.971.224,—		
16. Sumy koryg. maj. i stały	—	66.968,—		66.968,—		66.968,—		
17. Odpisy na maj. stały	66.968,—	—	66.968,—				66.968,—	
18. Rozliczenia międzyokr.	48.620,—	57.450,—	48.620,—	57.450,—	48.620,—	57.450,—		
19. Z y s k netto						1.023.280,—	1.023.280,—	
	53.907.258,—	53.907.258,—	8.847.802,—	8.847.802,—	8.656.603,—	8.656.603,—	2.103 282,—	2.103.282,—

B. Obliczenia

ad. 5.

Odbiorcy

Obroty	4.133.619,—	Obroty	3.466.010,—
			811.171,— odb. dłużnicy
			4.277.181,—
		—	4.133.619,—
			143.562,— odb. wierzyciele

ad. 6

Dostawcy

Obroty	10.163,910,—	12.198.713,— obroty
		95.816,— dost. dłużnicy
		12 294.529,—
		10.163.910,—
		2.130.619,— dost. wierzyciele

ad. 7.

5% amortyzacji za 9 mies. — zł 16.568,— od sumy 441.809,—

ad. 8.

2% amortyzacji za 9 mies. — zł 50.400,—

ad. 10.

12.879.46 : 12 = 10 732 883 c. k. wł. towaru sprzedanego

zakup = zł 11.425.603,—
— sprzedaż po c. k. wł. 10.732.883,—
= 692.720,—
— 43.295,—
wartość zapasu 649.425,— per 30. 9. 47.

692.720 : 4
173.130 = ¼ część zapasu, [z tego 25%
43.295

ad. 11.

a) czynsz za 9 miesięcy = zł 57.450,— (sporny)
b) nadpłacona premia ubezp. od 1. 10. 47 — 30. 9. 48 — do przeniesienia w całości na następny okres.

C. Trafne rozwiązania zadania nadesłali:

1. Matuszewski Romuald, Gdańsk-Wrzeszcz, Moniuszki 32/2
2. Nykel Robert, Jelonki gm. Blizne poczta Włochy
3. Pers Stanisław, Mysłowice, Mikołowska 36/1
4. Sośnicki Wiesław, Warszawa, Hoża 9-3c.

D. Uwagi na marginesie zadania

1. Najwięcej pomyłek wynikło przy rozdzielaniu nakładów pro rata temporis
2. Dużo błędów popełniono przy obliczaniu remanentu.

ZADANIE KONKURSOWE NR 3

Zadanie to nie zostało przez nikogo rozwiązane.

Właściwe rozwiązanie brzmi:

sprzedaż roczna 0,3 × 15 000 t = 4 500 t metalu
wpływy ze sprzedaży 4.500 × 6.200 = 27.900.000 zł
koszty (bez odsetek i odpisów)
15.000 × 1.450 = 21.750.000 zł

dochód roczny (E) 6.150.000 zł

kapital (K) = wartość kopalni (W) + wkład inwestycyjny (I).

Żądany przychód 100 · r % = r (W+I)

Do dyspozycji lokacyjnej w skali rocznej = E — r (W+I)

Na p % przez n lat oprocentowywana suma końcowa wszystkich wkładów = K.

Jeśli $1 + \frac{p}{100} = q$, to:

$$[E - r\,(W+I)] \cdot \frac{q^n - 1}{q - 1} = W+I$$

$$E - r\,(W+I) = (W+I)\,\frac{q - 1}{q^n - 1}$$

$$E = (W+I)\,/\,r + \frac{q - 1}{q^n - 1}$$

$$W + I = K = \frac{E}{r + \frac{q-1}{q^n - 1}} = \frac{6.150,000}{\frac{1}{8} + \frac{0.035}{1.035^{20} - 1}}$$

$$K = \sim \frac{6.150.000}{\frac{1}{8} + \frac{0.035}{0,9898}} = \sim \frac{6.150.000}{0,1604} = 38.350.000,—$$

Wartość kopalni = 38.350.000 — 27.000.000 = 11.350.000,—

Poddaj próbie swą fachowość!

Praca ręczna czy maszynowa?

ZADANIE KONKURSOWE NR 4
(dla zaawansowanych)

Pracę związaną z sortowaniem wykonywało w fabryce A 16 robotnic, które zarabiały przeciętnie dziennie po zł 105,— na głowę. Często niestety dochodziło do zahamowań na tych oddziałach fabrykacyjnych, których faza produkcji następywała po sortowaniu. Powstawały w związku z tym straty, w wysokości ca zł 80.000,— rocznie. Dyrekcja przedsiębiorstwa rozważa możliwość zakupu 4 automatycznych maszyn sortujących, które wykonałyby sortowanie daleko precyzyjniej; przy pomocy 4 ludzi obsługi, o takim samym wynagrodzeniu. Oczekuje się, iż przestoje w nowej sytuacji nie spowodują rocznie strat większych jak zł 2000,—.

Każda z maszyn sortujących kosztować ma zł 192.000, przy czym liczyć się trzeba z 10%-towym rocznym odpisem, 4%-wymi kosztami ubezpieczenia i 6% odsetkami od kapitału, wyłożonego na zakup. Roczne koszty eksploatacji maszyn ocenia się na zł 25.000,— zaś koszty utrzymania i napraw wyniosą prawdopodobnie ca 8% ceny zakupu. Nakłady związane z ubezpieczeniami wypadkowymi i świadczeniami socjalnymi nie przekroczą 10% robocizny.

Czy należy maszyny powyższe zakupić, czy też nie? (Zakłada się, iż dane wyżej wymienione odnoszą się do pełnego zatrudnienia.)

ZADANIE KONKURSOWE NR 5 (dla początkujących)

Dwie firmy jednostkowe: A. Becowski, w/m i C. Dańdowski, w/m, postanawiają z dniem 1 lipca 1947 zlać się w spółkę jawną pod firmą: „Becowski-Dańdowski", Kraków. W spółce jawnej obaj mają partycypować kapitałem po zł 5.000.000,— każdy. (Tabela patrz poniżej)

Przed przejęciem powyższych aktywów i pasywów przez nową spółkę zostaje uzgodnione co następuje:

1. Na ryzyko kursowe części pretensji Becowskiego należy przyjąć zł 75.000,—. Z dłużników Dańdowskiego nie przejmuje spółka zł 465.000,—, które są wątpliwe. W związku z tym delkredere jego ulega obniżeniu o zł 280.000,—.
2. Towary Dańdowskiego przejmuje spółka za zł 3.400.000,—.
3. Ruchomości Becowskiego przejmuje spółka za zł 360.000,—.

Opracować kontowania założycielskie spółki jawnej w dzienniku tabelarycznym.

Rozwiązania prosimy nadsyłać do dnia 10 kwietnia br., tak aby wyniki można było ogłosić jeszcze w numerze kwietniowym.

Pomiędzy autorów prawidłowych rozwiązań zostaną rozlosowane wartościowe nagrody książkowe.

A więc czekamy na rozwiązania! (rr)

Bilanse końcowe per 30. 6. 1947

Pozycje bilansowe	A. Becowski		C. Dańdowski	
	Aktywa	Pasywa	Aktywa	Pasywa
Kasa	684.000,—		472.000,—	
Weksle obce	1.236.000,—		748.000,—	
Towary	4.860.000,—		3.650.000,—	
Dłużnicy	3.345.000,—		2.785.000,—	
Banki	1.060.000,—		42.000,—	628.000,—
Papiery wartościowe			1.253.000,—	
Ruchomości	100,—		480.000,—	
Weksle własne		860.000,—		
Wierzyciele		1.840.000,—		3.372.000,—
Delkredere		180.000,—		420.000,—
Kapitał		?		?
	?	?	?	?

UWAŻAMY ŻE...

1. W szkołach zawodowych: handlowych, administracyjnych i spółdzielczych należy przystąpić poważniej i energiczniej do zaznajamiania uczniów z rolą i istotą podatków. Uczniowie muszą zrozumieć, iż płacenie podatków jest jednym z zasadniczych obowiązków obywatela.

Czas o tym pomyśleć teraz, gdy w Ministerstwie Oświaty mówi się o nowym opracowaniu programów dla powyższych szkół. Zagadnienie winno być uwzględnione w programach nauczania księgowości oraz w nauce o Polsce współczesnej.

Apelujemy do Ministerstwa Skarbu, by o tym pomyślało, podejmując interwencję w Ministerstwie Oświaty.

*

2. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce powinno starać się o to, aby Kuratoria Okręgów Szkolnych bardziej oględniej udzielały zezwoleń na prowadzenie kursów księgowości. Mury wszystkich miast polskich oblepione są afiszami, donoszącymi o kursach księgowości dla początkujących, księgowości przebitkowej oraz (nie wiadomo dlaczego) buchalterii (!) fabrycznej. Kursy te w większości wypadków traktowane są jako źródło dochodów organizatorów i reprezentują poziom pożałowania godny, stając się m. in. kuźnią „wspaniałych" nowych terminów fachowych, których nam tak bardzo do szczęścia potrzeba. Stowarzyszenie winno iść w kierunku skompletowania po większych ośrodkach wysoko kwalifikowanych zespołów wykładowców i uzyskania prawa wyłączności organizowania takich kursów, według jednolitych w całej Polsce programów, opracowanych przez Główny Komitet Organizacyjny. Poza Stowarzyszeniem Księgowych powinny mieć prawo organizowania kursów tylko takie jednostki organizacyjne naszego życia gospodarczego, jak centralne zarządy przemysłowe i większe zjednoczenia, związki gospodarcze spółdzielni, oraz ewent. związki zrzeszeń przemysłu i handlu prywatnego.

*

3. Księgowi nie powinni używać modnych obecnie piór, pochodzenia przeważnie amerykańskiego, piszących atramentem zestalonym (tzw. piór kulkowych). Ostrzeżenie nasze wynika z tego, iż trwałość dokonanych takim piórem zapisów — jest wątpliwa. Nie zapominajmy zaś, iż księgowość wraz ze związanymi z nią załącznikami, stanowi zbiór dokumentów. W Szwajcarii kantony i zarządy szeregu gmin miejskich wydały zarządzenie zakazujące urzędnikom katastralnym i stanu cywilnego używania powyższych piór.

*

4. Ministerstwo Skarbu winno usunąć ze słownictwa służbowego określenie: „buchalteria", „buchalterzy skarbowi", „obsługa buchalteryjna". Nie ma żadnych przeszkód, aby zastąpić je określeniami: „księgowość", „rewident skarbowy", „biuro rewidentów". Rozumiemy natomiast, iż nie może się skarb posługiwać określeniem „rachunkowość", gdyż prowadziłoby to do nieporozumień, w związku z tym, iż istnieją po urzędach działy rachunkowo-kasowe. Hasło rzucone przez nas w numerze 1 z roku ubiegłego, wzywającego do walki i usuwania terminu „buchalteria" i pochodnych, nie spotkało się niestety z odpowiednim odzewem w terenie. Termin „buchalteria" króluje nadal. Istnieją wprawdzie większe zmartwienia i poważniejsze problemy, tym niemniej apelujemy po raz wtóry, by zastępować go określeniami: „rachunkowość" wzgl. „księgowość".

5. Konferencje księgowych z różnych przedsiębiorstw tych samych odcinków życia gospodarczego winny być zwoływane jak najczęściej, gdyż mają one, (jeśli są odpowiednio przygotowane) duże znaczenie szkoleniowe. Ostatnio np. odbyła się taka konferencja w Delegaturze Zarządu „Społem" w Katowicach. Konferencja trwała dwa dni i zgromadziła księgowych bilansistów wszystkich oddziałów powiatowych, branżowych i specjalnych „Społem" z terenu całego województwa śląsko-dąbrowskiego. Przybył na nią przedstawiciel Głównego Działu Finansowo-Rachunkowego Centrali „Społem".

Po zagajeniu i przywitaniu przybyłych przez delegata Zarządu „Społem" w Katowicach, sprawozdania o stanie księgowości złożyli wszyscy księgowi-bilansiści z poszczególnych placówek „Społem". Zasadniczy, wyczerpujący referat o zmianach ramowych planu kont oraz zmianach instrukcji o rachunkowości Wydziału Spożywczego wraz ze szczegółowym wyjaśnieniem zagadnień specjalnych — wygłosił delegat Centrali. O stanie sprawozdawczości placówek terenowych, kontroli wydajności pracy, środkach poprawy stanu rachunkowości, technice księgowania faktur sprzedaży, o nowej instrukcji w księgowaniu akcji zbożowo-mącznej i o różnych innych zagadnieniach, jak o podatku obrotowym od mąki przydziałowej z przemiału i od artykułów monopolowych itp. — mówili kolejno różni przedstawiciele Delegatury „Społem" oraz inspektorzy z Instruktoriatu Gospodarczego Delegatury „Społem". W dłuższej dyskusji nad referatami zabierali głos księgowi-bilansiści z terenu, omawiając trudności i wątpliwości, jakie napotkali w swojej praktyce, składając prezydium zjazdu konkretne wnioski, odnośnie środków zmierzających do poprawy stanu rachunkowości i sprawozdawczości.

Oby zjazdów takich było na różnych odcinkach jak najwięcej.

To ciekawe...

W Szwajcarii przeprowadzono w ubiegłym roku ankietę podatkową. Objęła ona około tysiąca osób dobranych w ten sposób, iż socjalnie i gospodarczo reprezentowały one układ społeczeństwa szwajcarskiego. Wyniki ankiety były następujące:

a) 62% osób zapytywanych uważało podatek dochodowy za zbyt wysoki;

b) 82% wypowiadało się za tym, aby nowe ciężary podatkowe były wprowadzane tylko za zgodą narodu;

c) 75% zapytywanych żądało oszczędności w budżecie armii, 84% żądało oszczędności w całej administracji. Równocześnie jednak, 75% reprezentowało pogląd, iż świadczenia socjalne państwa nie mogą być zmniejszone.

Pomyślmy! 75% zapytywanych sądzi, że płaci za wiele tytułem podatków, wierząc równocześnie, iż wszędzie tam istnieją możliwości oszczędzania, gdzie nie są oni bezpośrednio zainteresowani; broniąc się jednak również przed rozpatrywaniem możliwości jakichkolwiek oszczędności tam, gdzie chodzi o ich własną kieszeń, mianowicie na odcinku subwencji i świadczeń socjalnych państwa. Słusznie tedy kończy szwajcarska „Steuer Revue", z której zaczerpnęliśmy powyższe dane, iż „oczywiście prościej jest możliwości oszczędności znajdywać u innych, aniżeli u siebie samego."

W krzywym ZWIERCIADLE

„Rzeczpospolita i Dziennik Gospodarczy" w numerze 341 (str. 7) w kolumnie „Odpowiedzi Redakcji" umieściła następującą notatkę:

„P. Z. Kor. — Warszawa. Pisze Pan:

„Podatki, ach podatki, straciłem
przez was gatki, koszulę, krawat,
buty, dolarów zapas suty..."
Czy aby wszystkie dolary Pan stracił?!"

VADEMECUM PODATKOWE

(Ustawodawstwo i okólniki podatkowe)

KAZIMIERZ POTHS (Warszawa)

Przestępczość skarbowa

Często bardzo spotykamy się z opinią, że kary wymierzane za przestępstwa skarbowe są niewspółmiernie wysokie w porównaniu z ciężarem gatunkowym tych przestępstw.

To specjalne ustosunkowanie się znacznej części społeczeństwa do przestępstw skarbowych utrudnia w dużej mierze skuteczną walkę z tą dziedziną przestępczości.

Łatwo wszakże zauważyć możemy, że o ile przestępstwa pospolite wywołują w społeczeństwie żywą reakcję, połączoną zwykle z potępieniem sprawcy, o tyle stosunek społeczeństwa do przestępstw skarbowych jest wręcz odmienny: cechuje go przeważnie zupełna bierność, a często nawet przychylna pobłażliwość.

Przestępczości skarbowej sprzyja nie tylko powszechny, spowodowany wojną upadek poczucia uczciwości u ludzi. Niewątpliwie przyczyniają się do tego w pewnym stopniu zakorzenione jeszcze zwyczaje z czasów okupacji, kiedy staraliśmy się uszczuplić wszelkie dochody okupanta, czerpane z podatków nakładanych na znękaną ludność polską. Obecnie należałoby jednak jak najrychlej otrząsnąć się z tego pokutującego jeszcze dziedzictwa i uprzytomnić sobie tę oczywistą prawdę, że zasady, które były po stokroć słusznie stosowane wobec okupanta, nie mogą być stosowane nadal względem Skarbu Polskiego, bo stanowi to niewątpliwie przestępstwo wobec własnego państwa.

Przestępczość skarbowa, która w czasie powojennym przybrała wręcz zatrważające rozmiary, godzi w podstawowe źródła dochodów państwowych, jakimi są w pierwszym rzędzie wpływy z podatków bezpośrednich, monopolów i akcyz. Ustawa skarbowa z dnia 1 lipca 1947 roku, ogłoszona w Dzienniku Ustaw nr 50, poz. 257, jak również preliminarz budżetowy na rok 1948, określają wysokość tych wpływów w sposób następujący:

Źródło dochodów	Wysokość dochodów w tysiącach złotych:	
	budżet 1947 r.	preliminarz budżetowy na 1948 r.
Podatki bezpośrednie i opłaty skarbowe	55.295.517	135.000.000
Podatki pośrednie (akcyzy) . .	6.790.748	8.868.800
Monopole (łącznie)	47.077.000	69.500.000
w tym: monopol spirytusowy .	26.515.000	47.347.000
monopol tytoniowy . .	19.500.000	20.823.000
monopol zapałczany . .	700.000	950.000
monopol solny	300.000	250.000
monopol loteryjny . .	62.000	130.000

Z powyższego wynika, że dochody z podatków bezpośrednich, akcyz i monopolów państwowych, wynoszą łącznie wg budżetu z 1947 kwotę zł 109.163.265.000, zaś według preliminarza budżetowego na rok 1948 kwotę zł 213.368.800.000. Jeżeli sumy te porównamy z ogólną sumą dochodów Skarbu Państwa, określonych w budżecie z 1947 r. w kwocie zł 184.867.844.350, zaś w preliminarzu budżetowym na 1948 r. w kwocie zł 311.261.000.000, to przekonamy się, iż wpływy z podatków bezpośrednich, monopolów i akcyz, stanowią w r. 1947 ca 59%, zaś w 1949 r. 67% ogółu dochodów skarbowych.

W świetle powyższych danych staje się zrozumiałym, że w trosce o zabezpieczenie podstawowych źródeł dochodów państwowych, niezbędnym było stworzenie dla nich ochrony prawnej, opartej w pierwszym rzędzie na stosowaniu właściwych represji karnych w tych wszystkich wypadkach, kiedy interesy Skarbu Państwa zostają naruszone.

Oczywiste jest bowiem, że kto dochody z tych źródeł świadomie uszczupla, ten godzi w najżywotniejsze interesy Skarbu i staje się tym samym przestępcą, działającym na szkodę własnego państwa.

Dla ilustracji rozmiarów przestępczości skarbowej wystarczy podać choćby tylko poniższe dane statystyczne o ilości przestępstw, powodujących uszczuplenie dochodów z monopolów i akcyz, a wykrytych w 1946 r. i w ciągu pierwszych 10 miesięcy 1947 r.

	1946 r.	1.I.—1.XI 1947 r.
Ogólna ilość wykrytych przestępstw:	93.915	130.399
Niektóre rodzaje tych przestępstw, pod względem ilościowym:		
a) potajemne gorzelnictwo	14.619	7.763
b) sprzedaż i przechowywanie nielegalnych wyrobów spirytusowych .	13.679	4.642
c) uszczuplenie podatków od drożdży	11.845	281
d) nielegalna uprawa tytoniu	5.124	46.062
e) zatajenie wytworzonego surowca tytoniowego i handel tym surowcem	17.483	16.400

Ograniczyłem się do przytoczenia danych, dotyczących tylko przestępczości skarbowej w dziedzinie monopolów i akcyz, ze szczególnym uwzględnieniem najbardziej rozpowszechnionych w tym zakresie rodzajów przestępstw. Chociaż dane te, nie obejmujące przestępstw zakresu podatków bezpośrednich, opłat skarbowych i ceł, nie dają oczywiście pełnego obrazu statystycznego przestępczości skarbowej za okres czasu od 1 stycznia 1946 r. do 1 listopada 1947 r., to jednak i te dane, ilustrujące pewien zaledwie odcinek tej przestępczości, posiadają swoją aż nadto znamienną wymowę.

Porównawcze zestawienie ilości przestępstw wykrytych w 1946 r. i w ciągu pierwszych 10 miesięcy 1947 r. wykazuje wzrost tych przestępstw w r. 1947. Mimo to nie trzeba z tego zestawienia cyfrowego wysnuwać zbyt pesymistycznych wniosków, a zwłaszcza dopatrywać się przyczyn tego stanu rzeczy w niedostatecznie intensywnym prowadzeniu walki z przestępczością skarbową. Należy wszakże pamiętać, że chodzi tu o ilość wykrytych przestępstw i że wykazaną większą ich ilość w 1947 r. możemy w dużej mierze zawdzięczać właśnie większej sprężystości działania organów skarbowych, które powołane są do ścigania tych przestępstw. Energiczna walka podjęta przez organy Ministerstwa Skarbu zatacza coraz szersze kręgi i daje rezultaty. Świadczy o tym choćby wyżej przytoczone dane cyfrowe, z których wynika, że w r. 1947 na odcinku monopolów i akcyz nastąpił znaczny spadek ilości przestępstw wymienionych w powyższym wykazie pod pkt. a) b) i c), jest to następstwem specjalnie wytężonej walki z pota-

jemnym gorzelnictwem, które przybrało po wojnie wręcz nagminny charakter i powoduje nie tylko uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa, lecz wyrządza szkody naszemu życiu społecznemu i gospodarczemu. Wiadomo wszakże powszechnie, że pędzenie samogonu pochłania masy tak bardzo potrzebnych artykułów żywnościowych, jak ziemniaki, cukier, buraki, żyto i że duże zapotrzebowanie tych surowców do wyrobu samogonu sprzyja z kolei wywoływaniu spekulacyjnej zwyżki ich cen.

Akcję zwalczania przestępczości skarbowej ułatwia w dużej mierze nowe prawo karne skarbowe, które weszło w życie z dniem 1 maja 1947, na mocy dekretu z dnia 11 kwietnia 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 140).

Ważniejsze Okólniki Ministerstwa Skarbu

Okólnik z dnia 27 stycznia 1948 r. w sprawie podziału zysku bilansowego za rok podatkowy 1946.

Nawiązując do okólnika z dnia 3 grudnia 1947 r. w sprawie wymiaru podatku dochodowego za rok podatkowy 1946 dla podatników opodatkowanych według przepisów działu IV (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 55/47, poz. 392) oraz do okólnika z dnia 8 stycznia 1948 r. w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw i majątków, pozostających pod zarządem państwowym podlegających opodatkowaniu według przepisów działu II dekretu o podatku dochodowym (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 2/48. poz 4) Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości uchwałę Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1947 r.

„Uchwała“

Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1947 r. w sprawie podziału zysku za rok podatkowy 1946 (operacyjny 1946 i 1945/46) przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw i majątków pozostających pod zarządem państwowym, obowiązanych do płacenia podatku dochodowego, z wyjątkiem przedsiębiorstw państwowych, mających formę prawną spółek handlowych.

§ 1. Podziałowi podlega zysk bilansowy, wynikający z zamknięcia rachunkowego sporządzonego zgodnie z instrukcją Ministra Skarbu z dnia 7 lipca 1947 o sporządzeniu bilansów zamknięcia za rok 1946.

§ 2. Zysk przedsiębiorstw opłacających w roku 1946 podatek dochodowy według działu IV dekretu o podatku dochodowym — dzieli się w sposób następujący:

1) 20% na podatek dochodowy,
2) 10% na ogólny fundusz premiowy, przeznaczony na premię dla załóg przedsiębiorstw,
3) na państwowy fundusz inwestycyjny w wysokości dokonanych za rok 1946 z tego tytułu do 31. XII. 1947 wpłat do B. G. K. z wyjątkiem tej części wpłat na ten fundusz, która zużyta zostanie do dnia 31. XII. 1947 zgodnie z uchwałą Komitetu Ekonomicznego R. M. z dnia 14. XI. 1947 na spłaty kredytów inwestycyjnych tych przedsiębiorstw,
4) resztę zysku na powiększenie własnych środków obrotowych.

§ 3. Zysk przedsiębiorstw opłacających w 1946 r. podatek dochodowy, według działu II dekretu o podatku dochodowym, dzieli się:

1) na podatek dochodowy;
2) 10% na ogólny fundusz premiowy, przeznaczony na premie dla załóg przedsiębiorstw,
3) resztę zysku przeznacza się na powiększenie własnych środków obrotowych.

W przypadku, gdy suma podatku dochodowego przekroczy 90% zysku bilansowego na ogólny fundusz premiowy, przeznacza się pozostałą resztę zysku.

§ 4. Ogólny fundusz premiowy tworzy się w ramach poszczególnych ministerstw, którym podlegają przedsiębiorstwa opłacające podatek dochodowy z działu II lub IV dekretu o podatku dochodowym.

§ 5. Podziału ogólnego funduszu premiowego dokonują zainteresowani ministrowie, przy czym premie załogi można przydzielić przedsiębiorstwom, które zgodnie z planem zysków bilansowych nie osiągnęły.

§ 6. Termin i sposób wypłaty premii załogi określą zainteresowani ministrowie odnośnie do przedsiębiorstw im podległych. Przed zarządzeniem wypłaty premii każdy z Ministrów poda do wiadomości Prezydium Komitetu Ekonomicznego R. M. łączną sumę przypadającą do wypłaty do aprobaty.

§ 7. Tymczasowemu podziałowi podlega zysk przed ostatecznym zatwierdzeniem bilansu przez właściwą władzę.

§ 8. W sprawie pokrycia strat wykazanych w bilansie za rok 1946 1945/46 wydane zostanie oddzielne zarządzenie“.

*

Okólnik z dnia 18 stycznia 1948 r. w sprawie zamknięć rachunków za rok 1947 r.

W związku z zakończeniem roku operacyjnego 1947 Ministerstwo Skarbu podaje Instytucjom kredytowym do wiadomości i wykonania co następuje:

A. Rachunek „polski“.

1. Należy sporządzić bilans roczny oraz rachunek strat i zysków na normalnych zasadach, jednakże odnośne salda aktywów i pasywów należy przenieść na rok 1948 bez sporządzenia ostatecznego bilansu zamknięcia i bilansu otwarcia. Saldo rachunku strat i zysków winno figurować w bilansie jako „rachunek wyników roku 1947“.

W związku z tym należy:

a) przeprowadzić rozrachunek z tytułu wpływów i wydatków księgowanych na rachunku „polskim“ a dotyczących rachunków „starego“ i „okupacyjnego“, na zasadach podanych w okólniku Ministerstwa Skarbu Nr 47/22 z dnia 23. I. 1946 r. (wide p. 2a tego okólnika),

b) dokonać odpisów strat, poniesionych na dłużnikach w latach 1945, 1946, 1947 oraz kosztów organizacyjnych za te lata, w ramach, na jakie pozwala dochodowość osiągnięta w 1947 r.

c) przeprowadzić odpisy amortyzacyjne nieruchomości wzgl. sum figurujących na „rachunku kosztów usunięcia szkód wojennych“, w wysokości ustawowej; należy również dokonać amortyzacji ruchomości w granicach ich faktycznego zużycia, zmniejszając odpowiednie odnośną pozycję bilansową.

d) należności wątpliwe od poszczególnych dłużników potraktować zgodnie z punktem 2 d) okólnika Nr 49 (wg numeracji Departamentu II) z dnia 8. II. 1947, zwiększając odpowiednio utworzoną poprzednio „rezerwę na należności wątpliwe“ na ciężar rachunku strat i zysków.

e) przeliczyć figurujące w bilansie należności i zobowiązania w walutach obcych według biuletynu Wydziału Zagranicznego Narodowego Banku Polskiego Nr 4 z dnia 15. XII. 1947 r. po kursach, podanych w tym biuletynie w kolumnie „dewizy“, z wyjątkiem pozycyj dotyczących pieniędzy zagranicznych, które należy przeliczyć po wskazanych w biuletynie kursach „kupna“.

Uzyskaną na podstawie tego przeliczenia nadwyżkę, do której wskazanym byłoby dodać uzyskany w 1947 r. zysk operacyjny na walutach, należy obciążyć rachunek strat i zysków, uznając rachunek „rezerwa na różnice kursowe“, który należy utworzyć w tym celu,

f) wyodrębnić z rachunku procentów i prowizji pobranych i zapłaconych odsetki i prowizje dotyczące 1948 r., wykazując te ostatnie na sumach przechodnich celem przeniesienia rachunkowości 1948 r. na właściwe rachunki,

g) zaliczki na pobory pracowników, mające charakter pożyczek, niezlikwidowane w 1947 r. należy wykazać w bilansie na rachunku pożyczek terminowych,

h) uporządkować rachunek sum przechodnich wzgl. rachunek „różnych" przez wyeliminowanie z tych rachunków pozycji, nie mających charakteru przejściowego lub rozliczeniowego, dbając szczególnie o oczyszczenie rachunków z pozycji wynikowych.

W związku z powyższym punktem A 1 c) przypomina się o obowiązku stosowania się do Tabel Amortyzacyjnych według wzorów, podanych w przepisach o prowadzeniu ksiąg handlowych (Dz. U. R. P. Nr 65 z dnia 30. XI. 1946, poz. 365).

Wykonanie przez Bank powyższych zarządzeń nie może naruszyć przepisów dekretu o podatku dochodowym, w szczególności jeśli chodzi o przeprowadzenie odpisów na straty poniesione na dłużnikach, oraz o poczynienie rezerw. Nieściągalność wzgl. wątpliwość należności od dłużników winny być udowodnione.

B. Rachunki „stary" i „okupacyjny".

1. Bilanse i rachunki strat i zysków należy sporządzić z uwzględnieniem zasad zawartych w punkcie 5 okólnika Ministerstwa Skarbu Nr 305 (wg numeracji Departamentu II Nr 76 (47) z dnia 25. VIII. 1947 z następującą zmianą ustępu f) tego punktu: z wyjątkiem wypadków regulacji zadłużeń wzgl. uzgodnienia sald, nie należy obliczać odsetek od pozycji czynnych bilansów „starego" i „okupacyjnego". Natomiast należy obliczyć odsetki od wszystkich zarejestrowanych pozostałości kredytowych w innych bilansach i to zarówno odsetki zaległe od 1939 r. jak i bieżące za 1947 r., według stawek procentowych w swoim czasie ustalonych z wierzycielami. Obliczone w ten sposób odsetki za każdy rok okresu 1939 do 1947 włącznie należy zaksięgować w ciężar rachunku strat i zysków i na dobro nowego rachunku bilansowego „Zaległe odsetki", wykazywanego w bilansach publikowanych w grupie „Różne". W księdze pomocniczej do tego rachunku winny być prowadzone subkonta dla każdego roku: „Zaległe odsetki za rok 1939, 1940" itd. Odsetki te jednakże tymczasem nie podlegają dopisowi do rachunków poszczególnych wierzycieli ani też wypłacie bez zezwolenia Ministerstwa Skarbu. Przepis ten tj. naliczanie w podany sposób odsetek od zarejestrowanych pozostałości kredytowych w okresach półrocznych, wzgl. rocznych ma zastosowanie również na przyszłość, tj. poczynając od 1948 r. Jeżeli wyniki minionego roku operacyjnego są tak pomyślne, że bank byłby w stanie zasilić rachunek „zaległych odsetek" większą kwotą, niż to wynika z powyższych zarządzeń Dyrekcja Banku może wystąpić z odpowiednim wnioskiem do Ministerstwa Skarbu.

2. Władze instytucji, powołane na mocy przepisów prawa ogólnego wzgl. odnośnych statutów do kontrolowania i zatwierdzenia bilansów oraz rachunków strat i zysków, zamieszczą w protokółach przeprowadzonych przez siebie czynności, o ile tego wymagać będzie stan faktyczny, wzmiankę następującej treści:

„Niektóre pozycje zamknięć rachunkowych na dzień 31. XII. 1947 r. nie mogły być dotychczas definitywnie ustalone ze względu na skutki działań wojennych."

3. Brak niektórych dowodów i dokumentów nie powinien stanowić przeszkody do przeprowadzenia wymaganych w niniejszym zarządzeniu zamknięć rachunkowych. Ewentualne zmiany, jakie zajdą wskutek uzyskania lub restytucji dalszych dowodów i dokumentów będą uwzględnione w zamknięciach rachunkowych za lata następne.

C. Łącznie bilans roczny instytucji na dzień 31. XII. 1947 r. winien być sporządzony w trzech rubrykach pionowych, w tym pierwsza dla pozycji bilansu rachunku „starego", druga dla rachunku „okupacyjnego" i trzecia dla rachunku „polskiego". Również w 3 analogicznych rubrykach należy sporządzić odnośne rachunki strat i zysków.

Dla porządku przypomina się, iż bilanse winny być sporządzone według wzoru ustalonego przez Ministerstwo Skarbu zgodnie z okólnikiem Nr 232 (wg numeracji Departamentu II Nr 69/47) z dnia 2. VII. 1947 i — o ile chodzi o rachunki „stare" i „okupacyjne" oraz rachunki strat i zysków — zgodnie z zarządzeniem Ministra Skarbu z dnia 16. XII. 1947 r. w sprawie sporządzenia bilansów przez banki i domy bankowe (Monitor Polski z dnia 27. XII. 1937 r. Nr 297, poz. 466).

Projekt bilansu rocznego oraz rachunku strat i zysków za 1947 r. przyjęty przez Dyrekcję, wzgl. Zarząd Instytucji, winien być przesłany celem uzgodnienia w krótkiej drodze — do Departamentu II Ministerstwa Skarbu, Wydział Inspekcji Bankowej przed zatwierdzeniem przez statutowy organ władz banku, a w każdym razie nie później niż 15 marca 1948 r.

*

Okólnik z dnia 8 stycznia 1948 r. w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw i majątków pozostających pod zarządem państwowym podlegających opodatkowaniu według przepisów działu II dekretu o podatku dochodowym.

I. W związku z upływem terminu na ukończenie akcji ustalania zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego za rok podatkowy 1946 Ministerstwo Skarbu przypomina o konieczności zakończenia akcji wymiarowej za ten rok, również w odniesieniu do przedsiębiorstw sektora państwowego, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, według przepisów działu II dekretu.

Wymiaru podatku za rok 1946 podatkowy dla tej grupy podatników należy dokonać, nie oczekując ukazania się zarządzenia o podziale zysków za 1946 r., bowiem w przedsiębiorstwach państwowych podlegających obowiązkowi podatkowemu według przepisów działu II podstawą opodatkowania stanowi dochód w rozumieniu art. 7 dekretu o podatku dochodowym, od którego przypada podatek dochodowy według skali z art. 18 dekretu.

Z tego względu obliczenie podstawy opodatkowania i dokonania wymiaru podatku dla tej grupy podatników sektora państwowego nie jest uzależnione od zatwierdzenia bilansu przedsiębiorstwa przez organa do tego powołane i może być uskutecznione po zbadaniu ksiąg przez urząd rewizyjny i wyprowadzeniu bilansu podatkowego.

II. Jednocześnie Ministerstwo Skarbu przypomina, że spośród przedsiębiorstw sektora państwowego opadatkowaniu według przepisów działu II dekretu o podatku dochodowym podlegały:

a) w roku podatkowym 1946 wszystkie przedsiębiorstwa poza określonymi w okólniku z dnia 16 września 1946 r. Nr D. V. 3—4 /47/46 (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 19 poz. 206) jako podlegającymi opodatkowaniu według działu IV;

b) w roku podatkowym 1947 zgodnie z okólnikiem z dnia 1 marca 1947 r. L. D. V.1600/3/47 (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 7, poz. 77) przedsiębiorstwa podległe Dyrekcjom Przemysłu Miejscowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu, przy czym zasady obliczania podatku są analogiczne jak za rok podatkowy 1946.

III. Równocześnie Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości uchwalone przez Komitet Ekonomiczny Rady Ministrów w dniu 14 listopada 1947 w odniesieniu do roku 1948:

Zasady systemu finansowego w odniesieniu do przedsiębiorstw podległych dyrekcjom i Przemysłu Miejscowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu.

1. Zysk przedsiębiorstw podległych Dyrekcjom Przemysłu Miejscowego po opłaceniu podatku dochodowego dzielony będzie na następujących zasadach:
   a) 10% zysku przeznacza się na premie załogi do dyspozycji Dyrekcji Przemysłu Miejscowego,
   b) 25% zysku przeznacza się na powiększenie własnych środków obrotowych,
   c) pozostałą część zysku przeznacza się na cele inwestycyjne.
2. 25% zysku przeznaczone na zwiększenie własnych środków obrotowych przemysłu podlega wpłacie na rachunek sum obrotowych Dyrekcji Wojewódzkiej w banku, z których bank w porozumieniu z tą Dyrekcją udzielać będzie poszczególnym zakładom zwrotnych, nieoprocentowanych kredytów obrotowych.
3. Część zysku przeznaczona na cele inwestycyjne podlega wpłacie na rachunek inwestycyjny Dyrekcji Wojewódzkiej z przeznaczeniem na spłatę kredytów inwestycyjnych, udzielonych w ramach Państwowego Planu Inwestycyjnego.
4. Na ten sam rachunek inwestycyjny, również z przeznaczeniem na spłatę kredytów inwestycyjnych w ramach Państwowego Planu Inwestycyjnego podlega wpłacie 50% amortyzacji.

5. Pozostałe 50% amortyzacji pozostaje w rozporządzeniu przedsiębiorstwa dla pokrycia wydatków na kapitalne remonty, renowacje oraz nabycie sprzętu i inwentarza o wartości powyżej 20.000 zł i użyteczności powyżej 1 roku, podlegające zaliczeniu do majątku stałego.
6. Zasady niniejsze obowiązują na rok 1948.

*

Okólnik z dnia 24 grudnia 1947 r. w sprawie zwolnienia od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej podatników, wykonujących rzemiosło cukiernicze.

Na wniosek samorządu gospodarczego Ministerstwo Skarbu zwalnia podatników, wykonujących rzemiosło cukiernicze, od obowiązku prowadzenia w 1947 roku oraz w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 31 marca 1948 r. kontroli ilościowej, określonej w przepisach § 5 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 roku o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 65 poz. 365).

Powyższe zwolnienie nie pozbawia władzy podatkowej prawa stosowania przepisów art. 89 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym w stosunku do podatników, co do których zostanie stwierdzone, iż ich obroty i dochody, (albo tylko obroty lub tylko dochody) są znacznie niższe od zeznanego lub wynikającego z ksiąg handlowych przeciętnego obrotu lub dochodu innych podatników, wykonujących rzemiosło cukiernicze.

Okólnik z dnia 26 stycznia 1948 r. w sprawie prowadzenia przez apteki w 1947 r. kontroli ilościowej.

Na wniosek Samorządu gospodarczego Ministerstwo Skarbu poleca urzędom skarbowym i rewizyjnym nie kwestionować ksiąg handlowych, prowadzonych przez apteki w 1947 r. i uznawać je za prawidłowe w rozumieniu art. 85 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174), jeżeli wyłącznym powodem uznania tych ksiąg za nieprawidłowe byłoby nieprowadzenie kontroli ilościowej, określonej w § 5 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 roku o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365), zmienionego rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 24 listopada 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 73, poz. 466).

Zarządzenie niniejsze nie pozbawia jednak władzy podatkowej prawa stosowania przepisu art. 89 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym w stosunku do podatników, prowadzących apteki, co do których stwierdzono, iż ich obroty i dochody albo tylko obroty lub tylko dochody są znacznie niższe od zeznanego lub wynikającego z ksiąg handlowych przeciętnego obrotu lub dochodu innych podatników, prowadzących apteki.

Zarządzenie niniejsze nie dotyczy hurtowni farmaceutycznych.

„NASZE" ZAGADNIENIA *w „cudzym" świetle*

(Co pisze polska prasa fachowa?)

1. Żywo redagowany „Tygodnik Handlowy" (nr. 7 z 24. 12. 1947) w artykule Wł. Kubiaka: **„Inicjatywa prywatna a podatki"** pisze m. in. co następuje:

„Jeżeli chodzi o nasze polskie stosunki to trzeba stwierdzić, że w całej polityce gospodarczej, a więc i skarbowej, poszczególne sektory gospodarcze nie są traktowane jednakowo. W Polsce opieką państwa są otoczone głównie przedsiębiorstwa państwowe i spółdzielcze, czyli tzw. sektor uspołeczniony. Sektor prywatny znajdował się jak dotychczas na końcu w przydziale kredytów, surowców, towarów, lokali, słowem wszystkiego. Przedsiębiorstwa sektora uspołecznionego są uprzywilejowane także pod względem podatkowym. W rękach sektora uspołecznionego znajduje się cała niemal dyspozycja gospodarcza, a mimo to sektor prywatny wpłaca do Skarbu Państwa więcej podatków!

Między Skarbem Państwa a podatnikami sektora prywatnego istnieje wzajemna nieufność. Podatnicy starają się ukrywać swe obroty i dochody, a władze skarbowe wymierzają i ściągają podatki na podstawie wyznaczonych urzędom skarbowym kontyngentów, często nie licząc się z rzeczywistością.

Wytworzyła się taka sytuacja, że władze skarbowe zmuszają wszystkich podatników do prowadzenia ksiąg, lecz następnie zdarza się, że ksiąg tych nie uznają w postępowaniu podatkowym nawet bez ich badania. We władzach skarbowych uważa się za pozytywny wynik lustracji przedsiębiorstw — obalenie ksiąg. Gdy natomiast urzędnik lustracyjny nie znalazł podstaw do odrzucenia ksiąg, wynik lustracji uważa się za negatywny.

Powszechność fałszowania ksiąg zmusza do zastanowienia się, jakie są przyczyny tego zjawiska. Pierwszą i najważniejszą jest demoralizacja podatkowa społeczeństwa. Drugą — przedostania się do handlu elementów, nie mających nic wspólnego z etyką kupiecką. Trzecią — system rozdzielnictwa towarów przez Centrale państwowe i spółdzielcze. Czwartą — istnienie nielegalnego handlu, skąd pochodzą rzadkie artykuły, nieosiągalne drogą legalną."

W tym samym numerze „Tygodnika Handlowego" znajdujemy artykuł:

2. **„O rewizję podatkowych norm szacunkowych zysku brutto i netto".** Czytamy w nim m. in. następujące uwagi:

„W pierwszym rzędzie rzuca się w oczy, że klasyfikacja branż przyjęta w okólniku Ministerstwa Skarbu nie pokrywa się z tą klasyfikacją, którą w praktyce zastosowano przy koncesjonowaniu handlu, i która mieści się w komentarzu J. Mayzla o zezwoleniach na prowadzenie handlu. Oczywiście, zdajemy sobie sprawę, że ta ostatnia klasyfikacja nie jest ani wyczerpująca ani doskonała, ani też nie posiada charakteru urzędowego. Nie mniej jednak skoro praktycznie podział handlu na branże przy koncesjonowaniu opierał się na tej właśnie klasyfikacji — wydaje się, że powinnna być ona uwzględniona również przy podziale branżowym dla celów podatkowych, aby uniknąć tego, że kupiec będzie posiadał zezwolenie na inną branżę a jego dochód i obrót szacunkowy będzie według norm przewidzianych dla innych branż.

Poza tym lista branż wymieniona w okólniku Ministerstwa Skarbu nie wydaje się być kompletną, a przynajmniej określenie poszczególnych branż jest tak okólnikowe, że częstokroć niewiadomo, jaki zakres przedsiębiorstw obejmują określenia podane w okólniku Minist[illegible]

Nieco dalej:

„Omawiana niedokładność w klasyfikacji branżowej i brak wyczerpującego spisu branż mają istotne znaczenie, bowiem łatwo się może zdarzyć, że przedsiębiorstwa niewymienione w okólniku i zakwalifikowane do branży pokrewnej, szacowane będą według norm zysku brutto i netto znacznie przekraczających normy właściwe dla tego przedsiębiorstwa.

Również wysokość norm zysku brutto i netto budzi dość poważne zastrzeżenia.

W szczególności wydaje się, iż normy zysku brutto są wygórowane i odbiegają znacznie od rzeczywistości.

W ramach niniejszego krótkiego opracowania jest niepodobieństwem przeprowadzić szczegółową analizę tych norm. Wydaje się jednak, iż można wysunąć pewne pozytywne wnioski z zestawienia norm szacunkowych Ministerstwa Skarbu z marżami zysku brutto obowiązującymi w czasie od 15 maja 1945 r. na podstawie zarządzenia Ministerstwa Aprowizacji i Handlu z dnia 11 maja 1945 r. ogłoszonego w Nr 2 Dziennika Urzędowego tegoż Ministerstwa, dalej z marżami zysku brutto obowiązującymi pod rządem ustawy o zwalczaniu drożyzny oraz z marżami zysku brutto —, które samorząd gospodarczy zaproponował dla ustalania cen, a które jednak przez Biuro Cen nie zostały w całości zatwierdzone, jako zbyt wygórowane. Tabela na str. 63 ilustruje różnice w poszczególnych marżach zysku brutto dla kilku artykułów typowych wziętych przykładowo:

Przegląd powyższej tabelki wykazuje, że normy zysku brutto Ministerstwa Skarbu są wyższe o przeciętnie 30% od norm Min. Aprowizacji, Min. Przemysłu i Handlu i znacznie przewyższają normy samorządu gospodarczego.

Artykuł:	Norma zysku brutto wg okólnika Min. Skarbu z 21. X. 47	Normy zysku brutto według:		
		Min. Aprow. i Handlu z 11. V. 45	Min. Przem. i Handlu Biuro Cen	Samorządu Gospodarczego z 28. V. 47
Papier	35—45	15	15—22	20—40
Meble metalowe	60	40	30	40
Bielizna zwykła	40—45	30	30	33
Trykotaże	35—45	30	30—40	30—40
Tkaniny bawełniane, wełniane i lniane	35—45	30	24—28	25—40
Konfekcja	40—45	30	30	22—40

Jeżeli normy szacunkowe zysku brutto wydają się wygórowane, to jeszcze w wyższym stopniu są nimi normy szacunkowe zysku netto."

„Niezależnie od powyższych zastrzeżeń co do nieprawidłowości klasyfikacji przedsiębiorstw i wygórowanych norm zysku brutto i netto, podnieść należy, że okólnik Ministerstwa Skarbu ustalił jednolite normy dla całego Państwa, aczkolwiek wydaje się oczywistym. że normy zyskowności brutto i netto są różne w poszczególnych częściach Państwa.

Wyczerpująca klasyfikacja przedsiębiorstw zmusiła też Ministerstwo Skarbu do ustalenia zyskowności brutto i netto w większości branż nie w cyfrach bezwzględnych, lecz w granicach „od — do". Takie ujęcie sprawy nie stanowi zalety okólnika, gdyż pozostawia władzy podatkowej swobodę dowolnego stosowania górnej granicy danej normy, zwłaszcza że urzędy skarbowe nie są według okólnika zobowiązane uzasadniać, dlaczego przyjęły taką a nie inną stawkę w granicach określonych „od — do".

Rozważania te prowadzą do wniosku, że normy szacunkowe zysku brutto i netto winny być poddane szczegółowej rewizji."

Artykuł postuluje na zakończenie:

1. zawieszenie stosowania norm szacunkowych Ministerstwa Skarbu przy wymiarach podatku za rok 1946, jak też przy wymiarze zaliczek za I półrocze 1947 r.;
2. poddanie norm szacunkowych gruntownej rewizji z uwzględnieniem konieczności ustalenia prawidłowej klasyfikacji branż oraz dostosowania marż zysku brutto i netto do rzeczywistości;
3. zapewnienie samorządowi gospodarczemu należytego głosu przy opracowywaniu norm szacunkowych;
4. skodyfikowanie i uporządkowanie wydanych przez Biuro Cen marż zysku brutto oraz ogłoszenie tych marż na pozostałe towary;
5. unormowanie sposobu stosowania rozmaitych marż zysku brutto przy wymiarze podatków pod rządem Ustawy o zwalczaniu drożyzny."

3. **„Ogólnopolski Informator Przemysłu Miejscowego"** w numerze 8—9 (grudzień — styczeń 1947/48) w artykule J. Kowalewskiego **na temat „Kalkulacji"** podaje m. in. następujące uwagi:

„Odcinkiem wymagającym zwrócenia nań specjalnej uwagi jest w Przemyśle Miejscowym odcinek kalkulacji.

Nie wystarczy, że produkujemy dużo i dobrze, nie dość, że pracujemy rentownie — potrzeba jeszcze, aby kalkulowane przez Przemysł Miejscowy ceny były dostępne dla świata pracy.

A czy tak jest?

Często możemy zaobserwować, że cena kalkulacyjna nie wynika ze ścisłego rozliczenia kosztów własnych, lecz powstaje na skutek orientacyjnego obliczenia opartego w wielu wypadkach o chęć wypośrodkowania ceny zbliżonej do cen istniejących wolnorynkowych. Taka kalkulacja posiada dwa niebezpieczne momenty: możemy wejść w kolizję z dekretem o zwalczaniu lichwy lub sprzedawać gotowe wyroby poniżej kosztów własnych. Jedna i druga ewentualność jest jednakowo niekorzystna.

Dla uniknięcia kalkulacji „po omacku" należy ją oprzeć o arkusz rozliczeniowy."....

.....„Dla sporządzenia arkusza rozliczeniowego nieodzownym warunkiem jest niedopuszczanie do zaległości w kontowaniach. Kilkumiesięczne zaległości w księgowaniu uniemożliwiają sporządzenie prawidłowej kalkulacji i zmuszają kierowników zakładów do oparcia się o kalkulację wstępną, która ze zrozumiałych względów nie zawsze jest prawidłowa.

Wynikałoby z tego, że główną przeszkodą do organizowania prawidłowej kalkulacji jest niedostateczny poziom księgowości. Przeszkody tej nie można niestety natychmiast usunąć, z uwagi na katastrofalny brak wykwalifikowanych sił.

Ten stan zmusił czynniki miarodajne do rozważania koncepcji scentralizowania księgowości przy Dyrekcjach Przemysłu Miejscowego. Za centralizacją przemawia i to, że zaledwie kilku wysoko wykwalifikowanych pracowników, przy dostatecznie skompletowanym zespole sił pomocniczych potrafi sprostać zadaniu, gdy przy obecnym systemie decentralizacji — każdy bodaj najdrobniejszy zakład musiałby posiadać dobrego fachowca księgowego. Okoliczność, iż łatwiej o kilku, niż kilkudziesięciu lub kilkuset fachowców prawdopodobnie zadecyduje o centralizacji.

Należy przypuszczać, że przez usprawnienie księgowości usunie się dotychczasowe niedomagania na odcinku kalkulacji, co z kolei przyczyni się do zmniejszenia rozpiętości pomiędzy cenami towarów a możliwością ich nabycia przez świat pracy.

A wszak o to walczymy!"

4. **„Przegląd Rynkowy"** (nr 12 (63) z 29. I. 48) rozważa bardzo ważne zagadnienie w artykule dyskusyjnym: **„Koszty nabycia".**

Ustawa o zwalczaniu nadmiernych zysków w handlu z 2. VI. 1947 r. wprowadziła nowość do przyjętych zwyczajów handlowych w postaci urzędowo ustalanych i obowiązujących norm zysku brutto.

Powołane do realizacji postanowień tej Ustawy Biuro Cen Min. Przem. i Handlu ustala odgórnie tzw. marże zysku brutto. Marż tych przestrzegać musi istniejący obecnie trójsektorowy aparat dystrybucyjny, a więc handel państwowy, spółdzielczy i prywatny.

Jak wiadomo Ustawa z 2. VI. 47 zmierza do uporządkowania rynku na odcinku cen i w dalszej konsekwencji do utrzymania realnej siły nabywczej płac ludzi pracy.

Biuro Cen na podstawie szeregu rozporządzeń wykonawczych konsekwentnie wprowadza w życie założenia i intencje ustawodawcy. Środkiem działania Biura Cen przy Min. Przemysłu i Handlu było przede wszystkim ustalanie stałych marż zysku brutto, regulujące dopuszczalny zysk brutto przedsiębiorstwa handlowego, tak hurtowego jak detalicznego. Jednakowoż te marże zysku brutto nie są w istocie swej marżami zysku brutto w pojęciu dotychczasowym. W znakomitej większości są to narzutowe marże zysku brutto, doliczalne do ceny rachunku. Rozporządzenia Ministerstwa Przemysłu i Handlu uwzględniają zasadę kosztów nabycia tylko w bardzo szczupłym zakresie, mianowicie: zał. A Nr 1 do Rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z 11 sierpnia 1947 r. mówi:

Detaliczne ogniwa zbytu, położone w miejscowościach, w których nie znajdują się hurtownie lub stacje kolei normalnotorowej, mają prawo doliczania do detalicznych cen sprzedażnych rzeczywistych kosztów transportu od hurtowni lub stacji kolejowej normalnotorowej do punktów sprzedaży detalicznej. Koszty te nie mogą podwyższać detalicznej ceny sprzedaży o więcej niż 5%.

Zał. B Nr 1 pozwala zaledwie w 13 grupach towarowych doliczyć marże zysku brutto do kosztów nabycia towarów.

Widzimy więc, że Biuro Cen w działalności swej tylko na bardzo wąskim odcinku uznało przy ustalaniu marż brutto zasadę kosztów nabycia.

Jakie wynikają stąd konsekwencje? Niewątpliwie są one różnorodne i poważne. Teoria i praktyka kalkulacyjna wychodzą z założenia, że koszty związane z nabyciem towaru loco

skład nabywcy są kosztami zwiększającymi wartość towaru. Zgodnie z tym założeniem koszty związane z nabyciem towaru, jak przewóz, ubezpieczenie, cło, prowizje itp. zapisuje się w ciężar rachunku „towaru". Marża zysku brutto powinna więc mieścić w sobie wszystkie koszty ogólne, proporcjonalnie do obrotu, ew. specjalne koszty sprzedaży i wymaganą względnie uwarunkowaną charakterem danej branży stopę zysku netto.

Zasady te są wyrazem pewnego logicznego powiązania układu kosztów w obrocie towarowym i stanowią fundamentalną podstawę dla ułożenia zdrowego rachunku kalkulacyjnego.

Słuszność tych założeń potwierdza m. in. rozporządzenie Ministra Skarbu z 31. 10. 1947 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych rozd. 1 „Zasady i sposoby prowadzenia ksiąg" w § 8 pkt 2 i dalsze, które nakazują obciążenie rachunku towarowego kosztami nabycia. Remanenty początkowe i końcowe według tego samego rozporządzenia winny być wycenione także po cenie kosztów nabycia lub po cenie rynkowej, o ile ta jest niższą od ceny kosztu własnego.

W praktyce więc przedsiębiorstwo handlowe, jeśli chce być w zgodzie z zarządzeniami Biura Cen, musi we wszystkich tych wypadkach, w których Biuro Cen nie pozwala kosztów nabycia towarów wliczać do wartości towaru, koszty te włoczyć do ustalonej marży brutto, rezygnując z części przewidywanego zysku netto.

W tych grupach towarów, które nie są zbytnio obciążone kosztami nabycia, takie przerzucenie kosztów nabycia na stronę marży brutto jest jeszcze możliwe, natomiast jest niemożliwe przy tych grupach towarowych, które z powodu swego specyficznego charakteru miejsca pochodzenia itp. wykazują wysokie koszty nabycia, a ustalona sztywna marża zysku brutto nie wystarcza na pokrycie kosztów nabycia oraz dalszych, związanych z obrotem tego towaru. Zysk netto jest albo niwelowany, albo transakcja staje się zupełnie nieopłacalna.

Skutek takiego ujęcia zasady kosztu nabycia i marży zysku brutto może być przeciwny od zamierzonego. Przedsiębiorstwo handlowe traci zainteresowanie dla artykułów, przy których ustalona marża zysku brutto nie pokrywa kosztów nabycia i innych. Wytworzyć się może sztuczny brak pewnych towarów, z czego skorzysta czarny rynek, na którym te towary przez tak wytworzoną i niezamierzoną koniunkturę wypłyną po cenach oczywiście wyższych. Ostatnia podwyżka taryf kolejowych, pocztowych i ceny benzyny, zagadnienie „Kosztów nabycia" jeszcze bardziej zaostrza."

Sprzeczności tkwiące w założeniach Biura Cen a rozporządzeniem Min. Skarbu na tle zasady kosztów nabycia na dłuższą metę trudno będzie ze sobą pogodzić. Podatnik nie będzie w możności uczynić zadość wymaganiom formalnym i merytorycznym, wynikającym z rozporządzenia Ministerstwa Skarbu o księgach handlowych, zwłaszcza w zakresie kosztów nabycia i wyceny remanentu. Suma podatku obrotowego zmniejszy się automatycznie a zyskowność przedsiębiorstw handlowych nie będzie w zgodzie z przewidywaniami Ministerstwa Skarbu, albowiem będzie się stale obniżała. Tracą więc obie strony.

Jeśli prawidłowy obrót towarowy nie ma doznawać ponownych zakłóceń trzeba zasadzie kosztów nabycia przywrócić pełny walor, albowiem ona hierarchizuje prawidłowy układ kosztów kalkulacyjnych w przedsiębiorstwie i zapobiegnie skutkom niezamierzonym przez Biuro Cen.

H. G.

Okruchy BIBLIOGRAFICZNE

WYDAWNICTWA KSIĄŻKOWE KRAJOWE!

Pokazały się świeżo na półkach:

„Księgowość spółdzielni" (część I. Zasady księgowości podwójnej).

J. Kotowicz — Warszawa 1947, str. 82, Zw. Rewiz. Spółdz. R. P.

„Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw" — K. Niemski Warszawa 1947, str. 410, „Książka".

„Kontrola w przedsiębiorstwie przemysłowym" — mgr W. Pawlikowski, Poznań 1947, str 49, Akademia Handlowa.

„Zasady inwentaryzowania i bilansowania" — prof. W. Skalski (wydanie 7, zaktualizowane), Poznań 1947, str. 177, W. Wilak.

Z PRASY KRAJOWEJ:

Nowy system finansowy — Bronisław Blass — Gospodarka Planowa 1947, nr 21 (23).

Zasady systemu finansowego — Bronisław Blass — Wiadomości Narodowego Banku Polskiego 1947 nr 10.

Preliminarz budżetowy na 1948 r: — (p) Życie Gospodarcze 1947, nr 21.

Preliminarz budżetowy na 1947 r. — Przegląd kwartalny 1947, nr 2.

Wykonanie budżetu państwowego za 3 kwart. 1947 r. — (D) Gospodarka Planowa 1947, nr 21 (23)

Z exposé min. K. Dąbrowskiego — Poradnik Pracownika Społecznego 1947 nr 18—19 (50—51).

Budżety związków samorządowych na rok 1948 — Życie Gospodarcze 1947, nr 20

O czym należy pamiętać przy zatwierdzaniu budżetów — Jerzy Starościak Rada Narodowa 1947, nr 21.

Jeszcze o domiarach podatkowych — Tygodnik Handlowy 1947, nr 3—4.

Podatki (P. N. Z.) — Biuletyn Zarządu Państwowych Nieruchomości Ziemskich 1947. nr 24.

Przedpłaty skarbowe przy uboju i handlu mięsem — K. — Śląskie Wiadomości Gospodarcze 1947. nr 18.

Według swobodnego uznania — L. Grabowski — Tygodnik Handlowy 1947, nr 1.

Wykaz wpływów podatków pośrednich przemysłu fermentacyjnego — Przemysł Fermentacyjny 1947, nr 11.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową, półrocznie zł 600,—. Numer pojedyńczy kosztuje zł 100. — Cennik ogłoszeń: ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000.— zł, ½ str. 40.000.— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅛ str. 14.000,— zł, 1/16 str .9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. Adres Redakcji: Kraków: ul. Grottgera Boczna 9/7 — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: Księgarnia i Drukarnia Katolicka, Katowice Warszawska 58. Telefon 313-30/337-53 R-13084